



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.720846/2011-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.848 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de junho de 2023
Recorrente BRASKEM S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/08/2006

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, INCISO I, CTN.

Na hipótese de tributo sujeito ao lançamento por homologação em que se verifique a ausência de pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Data do fato gerador: 31/08/2006

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.

Para fins de apuração de crédito da COFINS não cumulativa nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser observado o conceito de insumo estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR a partir do critério da essencialidade e relevância.

NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. TAXA DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE

É permitida a apuração de crédito da COFINS não cumulativa, nos termos do inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre a Taxa de Uso do Sistema de Transmissão - TUST.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DE PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

É permitido o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa sobre o frete de produtos acabados entre estabelecimentos, adequando-se ao conceito de insumo de que trata o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/08/2006

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.

Para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, deve ser observado o conceito de insumo estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR a partir do critério da essencialidade e relevância.

NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. TAXA DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE

É permitida a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, sobre a Taxa de Uso do Sistema de Transmissão - TUST.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DE PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Deve ser permitido o aproveitamento de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa sobre o frete de produtos acabados entre estabelecimentos, adequando-se ao conceito de insumo de que trata o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos: (a) aos seguintes insumos (bens e serviços): (i) Betzdearborn H218; (ii) Carbonato de Sódio (Barrilha leve); (iii) Carvão Ativado; (iv) Cloro Líquido; (v) Elemento Filtrante – ref. DN-3-03; (vi) Hidróxido de Cálcio (Cal Hidratada); (vii) Kurita Oxa 101; (viii) Kurita Oxm 201; (ix) Kuriverter EC-702 (bissulfito); (x) Petroflo 20Y114; (xi) Polieletrólito – ref. floerger em; (xii) Purate; (xiii) Sulfato Alumínio férrico líquido; (xiv) óleo combustível; (xv) carvão; (xvi) gás natural; (xvii) diesel marítimo; e (xviii) serviços associados à operação do Pier IV; e (b) às despesas com “Uso e Transmissão de Rede”; II) por força do art. 19-E da Lei nº 10.522/02, para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos aos fretes de produtos acabados, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (relator), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva e Mateus Soares de Oliveira. que reconheçam o crédito apenas em relação aos fretes de produtos, suportados pela recorrente, cujos conhecimentos de transporte estejam vinculados a notas fiscais com o CFOP 5501 e CFOP 6101. Designada para redigir o voto vencedor em relação ao tópico II) a conselheira Carolina Machado Freire Martins. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, tendo sido substituída pelo conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado para eventuais participações), Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado) e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, substituído pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 476 a 552) interposto em 19/11/2013 contra decisão proferida no Acórdão 14-44.824 - 4ª Turma da DRJ/RPO, de 19 de setembro de 2013 (e-fls. 435 a 467), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação e manteve o crédito tributário exigido.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

Contra a empresa qualificada em epígrafe foram lavrados autos de infração de fls. 29/35 e 49/55, em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins do período de agosto de 2006, exigindo-se-lhe o crédito tributário no valor total de R\$ 1.362.377,00.

Conforme Termos de Verificação Fiscal de fls. 16/28 (PIS) e 36/48 (Cofins), e demonstrativos de fls. 14/15, a autuação é resultado de procedimento fiscal tendente a verificar a procedência de PER/DCOMPs apresentados pela empresa, alegando créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins passíveis de ressarcimento.

Primeiramente, a fiscalização apurou indevida utilização de crédito de PIS e Cofins-Importação, apurado na forma do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, por falta de previsão legal para sua compensação com outros tributos ou ressarcimento, podendo apenas ser utilizado como desconto da contribuição a recolher.

Analisando o processo produtivo da empresa, bem como as informações adicionais por ela apresentadas, o autuante glosou os créditos relativos aos produtos descritos à fls. 40/41, por não se enquadrarem no conceito de insumo geradores de créditos de que tratam o inciso II, art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e § 4º, art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004.

No tocante aos produtos “óleo combustível”, “carvão REF.CET-3700”, “gás natural Sulgás” e “diesel marítimo”, eles seriam fontes energéticas utilizadas para geração de Energia e Vapor. Estes, por sua vez, podem ser classificados como produtos, se forem vendidos a terceiros, ou fatores de produção indiretos, se utilizados em sua produção. No caso venda a terceiros dessa energia, seus insumos diretos (os produtos mencionados) dão direito a crédito. Em caso de utilização da energia em sua produção, tais insumos não dão direito a crédito por não comporem a produção do produto final, e a energia consumida também não gera crédito por não ter sido adquirida de pessoa jurídica. Em seu relatório, o autuante explicou (fl. 43):

25. Cabe ressaltar, entretanto, que nem todo vapor produzido pelo contribuinte na planta industrial é utilizado no processo produtivo. Parte dele é vendida a terceiros como utilidades.
26. Somente quando é dada ao vapor esta destinação (venda) as fontes energéticas (Óleo combustível e Carvão) são passíveis de creditamento, pois, inclusive, os referidos materiais foram utilizados de forma direta na produção do vapor. Para tanto, vide o inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, ao dispor sobre a não-cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins:
- Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
- (...)*
- II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (grifo nosso)*
27. Para a devida apropriação de custos de óleo combustível e carvão entre o vapor consumido no processo produtivo e o vapor vendido, foi utilizado como critério de rateio a relação percentual entre quantidade de vapor produzida e quantidade de vapor vendida a terceiros, considerando que a diferença entre a produção de vapor e a venda foi consumida internamente na Copesul para a produção de petroquímicos.

E ainda, quanto ao gás natural e diesel marítimo, acrescentou (fl. 44):

28. Pela análise das notas fiscais de saída percebe-se que a empresa não vende a energia elétrica por ela produzida, sendo consumida em seus estabelecimentos. Por conseguinte, os seus “insumos”, gás natural e diesel marítimo, não podem ser objeto de creditamento (vide o inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 transcrito acima), devendo ser glosados os valores apropriados no DACON e demonstrados na tabela abaixo.

Quanto aos serviços utilizados como insumos, da rubrica “Pier IV”, constatou-se (fls. 44/45) serem referentes a gastos com logística na operação de exportação do produto acabado e frete de produtos diversos, não ensejando geração de créditos por não se enquadrarem como “serviços aplicados na produção de bens ou serviços”.

Glosou-se também os créditos relativos aos pagamentos pelo serviço de transmissão de energia elétrica, por não se enquadrarem como energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (fls. 45/46).

No tocante às despesas de armazenagem e frete, o autuante entendeu como indevidos os créditos referentes a transferência de produto acabado entre seus estabelecimentos, ou destes para empresa de armazenagem (fls. 46/47).

O enquadramento legal encontra-se a fls. 31, 33, 51 e 53.

Cientificada, a interessada apresentou as impugnações de fls. 59/103 (Cofins) e 245/289 (PIS), nas quais contestou o procedimento fiscal, aduzindo as razões a seguir. Como as duas peças possuem conteúdo idêntico, diferenciando-se apenas quando fazem referência às Leis instituidoras das contribuições não-cumulativas (10.637 para o PIS e 10.833 para a Cofins), serão feitas referências apenas à primeira (relativa à Cofins).

Primeiramente, a impugnante alegou a decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito, uma vez que o prazo de cinco anos contados entre a data do fato gerador (31/08/2006) e a da ciência dos autos de infração (21/12/2011) teria sido suplantado. Assim, de acordo com o CTN, art. 150, § 4º, combinado com o art. 156, VII, ultrapassado tal prazo o lançamento estaria homologado e o crédito definitivamente extinto.

A seguir, discorreu sobre a não-cumulatividade da Cofins, partindo de seu suporte constitucional, argumentando ser juridicamente inadmissível qualquer interpretação do conceito de insumo, posto na Lei nº 10.833/2003, “que implique na cumulatividade” da contribuição.

Acrescentou que, diferentemente do entendimento da fiscalização, o art. 3º, § 3º da referida lei “preceitua que o direito ao crédito se circunscreve aos bens e serviços adquirido e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.” Assim, todos os itens que compuserem o custo das

mercadorias exportadas, bem com as despesas assumidas para esse fim, ensejam o direito ao creditamento. Não podem ser impostas limitações ao direito conferido pela Lei nº 10.833, eis que a única limitação admitida pela Constituição é quanto a “setores econômicos sujeitos à sistemática não-cumulativa.”

Em síntese, propugnou pelo direito à apropriação de créditos sobre todos os “gastos incorridos pela pessoa jurídica para fabricar e vender mercadorias enquadradas nas hipóteses” mencionadas, “e não apenas os bens e serviços aplicados diretamente em tais atividades.”

Transcreveu trechos de Acórdãos do CARF e da Câmara Superior de Recurso Fiscais, que dariam guarida à sua argumentação (fls. 69/72).

Prosseguiu alegando que é na legislação do Imposto de Renda que o intérprete deve buscar a definição do alcance do direito ao crédito, transcrevendo o art. 290 do RIR aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, que trata do custo de produção de bens e serviços, para reafirmar a incidência do direito sobre todos os custos diretos e indiretos de produção.

Transcreveu doutrina relativa ao tema (fl. 73), mencionando ainda, em relação aos gastos classificáveis como custos de produção, cuja Lei das Sociedades Anônimas seria silente, o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, da FIECAFI, que discriminaria tais gastos, bem como norma do IBRACON (fl. 11133), trazendo a definição de custo e critérios para sua avaliação. Ainda nessa esteira, acrescenta serem geradoras de crédito, a teor do art. 299 do RIR e da NPC 14 do IBRACON, as despesas incorridas relacionadas às receitas em voga.

Tratou da impropriedade da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, que teria adotado o conceito de insumo do IPI para fins de apuração de créditos da Cofins, transcrevendo doutrina (fls. 76/78).

Caso não se aceitem os argumentos até então expendidos, a impugnante reclamou a interpretação de que a “ação direta” de que trata o art. 8º, § 4º, I, a, da IN 404/2004, não fique “adstrita ao contato físico do bem ou serviço (insumo) com a mercadoria em produção, mas sim à sua afetação direta à atividade econômica, em vista da essencialidade daquele para a consecução desta.”

Disse ainda (fl. 80):

3.2.10. Ora, a interpretação sistemática da não-cumulatividade aplicada à COFINS, feita a partir do confronto da IN SRF n.º 404/2004 com a Lei n.º 10.833/2003, induz, inevitavelmente, à inteligência de que não é necessário o contato físico direto do insumo com o bem produzido, mas que, para que seja enquadrado como insumo, é fundamental que este exerça ação direta sobre o processo produtivo, ou, repita-se, que sobre este se reflitam diretamente.

3.2.11. Logo, relevante é que o bem ou serviço tenha sido aplicado na linha de produção e que este se mostre imprescindível à fabricação e comercialização do produto final, para que assim seja tido como insumo hábil a ensejar o direito ao creditamento.

3.2.12. Portanto, a única forma de compatibilizar a IN n.º 404/2004 com a Lei n.º 10.833/2003 é considerar que os bens ou serviços que se amoldem em tais requisitos, independentemente de entrarem em contato físico direto com o bem de produção, conferem ao contribuinte o direito ao crédito de COFINS, sob pena de mutilação parcial do próprio regime da não-cumulatividade, pela restrição do direito que lhe fora antes conferido por lei.

3.2.13. Tanto é assim, que a Receita Federal facultou o desconto de créditos decorrentes de combustíveis e da própria energia elétrica que, apesar de não agirem diretamente sobre o bem de produção, têm indispensável ação para se alcançar o produto final, sem os quais não há que se falar no próprio processo produtivo.

Em resumo, sustentou que a caracterização do insumo se dá pela “imprescindibilidade do bem ou serviço no processo fabril, independente do contato físico direto com o bem produzido”, e que assim, “os bens e serviços adquiridos pela ora Impugnante são essenciais ao desempenho da sua atividade econômica, sendo diretamente afetados às atividades fabris”.

Passou a tratar, um a um, dos produtos cujos créditos foram glosados pela fiscalização, descrevendo sua utilização no processo produtivo:

I – Insumos utilizados no Tratamento de Água: sulfato de alumínio, cloro líquido, Polieletrólito, Purate, Elemento Filtrante, Hidróxido de Cálcio e Kuriverter são utilizados na obtenção de água desmineralizada, água clarificada e água potável, todos produtos finais da impugnante, e portanto geram direito a crédito (fls. 82/84);

II – Gás Natural: possui duas funções distintas (laudo técnico – doc. 8, de fls. 163/181), sendo utilizado como matéria prima na produção de eteno e como combustível fornecendo energia térmica indispensável ao processo industrial, ambas gerando direito a crédito (fls. 84/85);

III – Kurita: produto utilizado no tratamento químico da água de caldeira (laudo técnico – doc. 7, de fls. 148/162), necessário para produção de vapor de boa qualidade, como descrito à fl. 86, cuja essencialidade ao processo produtivo é inconteste, configurando-se em insumo gerador de crédito;

IV – Petroflo: solubilizante e antipolimerizante consumidos no processo produtivo, que “têm fundamental importância na obtenção do produto final, visto que é a água tratada com os referidos produtos que dará origem ao vapor que será misturado com a nafta e/ou condensado nas fases seguintes do processo”, restando claro sua natureza de insumo (doc. 7);

IV – Carvão e Óleo Combustível: insumos utilizados na produção de vapor, o qual é utilizado como energia térmica e vendido como utilidade para outras empresas do Pólo Petroquímico. Se por um lado a fiscalização não efetuou glosas quanto ao carvão e óleo combustível utilizados na produção de vapor destinado à venda, as promoveu quando o

vapor era utilizado como trocador de calor no processo produtivo. A alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007, no inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833, passou a prever o crédito também sobre a energia térmica consumida pela pessoa jurídica. Seria desarrazoado admitir que a aquisição de vapor gera direito ao crédito e os custos para produzi-lo não, mesmo restando comprovado que eles estão diretamente vinculados aos seus parques fabris (docs. 7 e 8);

V – Betzdearborn: agente neutralizante, cuja principal função é reduzir o potencial corrosivo do meio, promovendo o aumento do pH da água (laudo técnico – docs. 7 e 9, este à fls. 182), sendo imprescindível ao processo produtivo;

VII – Diesel Marítimo (fl. 90):

3.3.52. Assim como os custos e despesas de aquisição dos produtos acima tratados, o diesel marítimo – conforme se infere do Laudo Técnico ora colacionando (doc. 07) –, também se trata de insumo que gera, para a Impugnante, direito ao crédito de COFINS, devendo, portanto, compor a sua base de cálculo.

No tocante aos serviços utilizados como insumos no processo produtivo, alegou ter por objeto, além das atividades industriais e comerciais, a exploração de terminal portuário, conforme seu Estatuto Social (doc. 10, fls. 183/194). Nesse contexto, “o Píer IV era utilizado para exportações através de navio, com o seguinte roteiro: do Píer de Triunfo, os produtos petroquímicos (gases e líquidos) seguiam de navio via Lagoa dos Patos até o Terminal do Rio Grande, de onde eram exportados.” Assim, as despesas com os serviços prestados no Píer IV, de movimentação de contêineres do Terminal Santa Clara para o de Rio Grande, para subsequente exportação, fazem parte da atividade econômica da impugnante, sendo imprescindíveis para a atividade de exploração de terminal portuário, sendo indevida sua glosa.

A seguir, relacionou, a título exemplificativo, cinco serviços cujos créditos foram glosados pela fiscalização, para demonstrar sua imprescindibilidade. São eles: transporte, estufagem, empilhadeiras, descarga e manuseio de contêiner, realocação de pátio e armazenagem de contêiner cheio, manutenção ISPS Code, descritos às fls. 91/92.

Com essas considerações, propugnou pela procedência do direito ao crédito, nos termos do art. 3º, IX da Lei nº 10.833.

Quanto à glosa de créditos relativos ao “uso e transmissão de rede”, que estavam incluídos nos gastos com energia elétrica, discorreu sobre a reestruturação do setor elétrico (Lei nº 9.074/1995), que previu a obrigatoriedade dos consumidores, para viabilizar a utilização das redes de distribuição e transmissão no ambiente de contratação livre, de firmar Contrato de Uso do Sistema de Transmissão – CUST ou Contrato de Uso de Distribuição com o Operador Nacional do Sistema Elétrico – NOS ou com os concessionários e permissionários do serviço público de distribuição (art. 15, § 6º da referida lei). A Aneel, por meio da Resolução nº 281/1999, disciplinou tal matéria (excertos transcritos à fl. 95).

Em síntese, à data dos fatos objetos do presente, a impugnante estava obrigada a usar a rede de transmissão das concessionárias ou permissionárias, sujeitando-se ao pagamento da tarifa remuneratória do USO E TRANSMISSÃO DE REDE.

Ressaltou ainda que, após sucessivos ofícios não respondidos pela Receita Federal, que objetivavam apurar eventuais impactos financeiros de seus reajustes e revisões tarifárias, a Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da Aneel emitiu a Nota Técnica nº 554/2006, que menciona “jurisprudência administrativa” (fl. 237) concluindo pela inafastabilidade do direito ao crédito em discussão (fls. 97/99).

Portanto, em se tratando de despesa obrigatória que compõe o custo da energia elétrica consumida, não procede a glosa efetuada.

Refutando a glosa dos créditos sobre despesas com frete, efetuada ao argumento de se tratarem de transferência de produto acabado entre estabelecimentos da contribuinte e para empresas de armazenagem, alegou ter se baseado em “interpretação meramente literal do inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833”.

Discorreu sobre as dificuldades que enfrenta para a distribuição de seus produtos “no mais diversos rincões do país”, o que a levou a fixar diversos estabelecimentos que consistem em centros distribuidores em todo território nacional. Assim, a impugnante transfere continuamente os produtos de suas unidades industriais para os referidos centros de distribuição, para armazenagem e posterior venda. A “continua contratação de serviço de transporte, cujo ônus recai sobre a impugnante”, são despesa consideradas na apuração dos créditos, importando “salientar que as mercadorias transferidas para os centros distribuidores ou remetidas para armazenagem têm sempre por destino a sua posterior comercialização.” Seriam, portanto, “etapas do percurso que os produtos percorrerão até seus destinatários finais.”

Acrescentou (fls. 101/102):

5.17. Sob este prisma, não apenas os fretes nas saídas dos produtos dos estabelecimentos distribuidores até os adquirentes conferem direito a crédito, mas também aqueles que viabilizem a concretização da venda, por meio da remessa dos produtos acabados até os centros distribuidores.

5.18. Não seria crível outra conclusão, se as transferências das mercadorias dos estabelecimentos industriais para os distribuidores, mesmo que passem antes por uma empresa de armazenagem, objetivam, ao final, uma venda, se afigurando num estágio preliminar à consumação da alienação de tais produtos.

5.19. Mesmo porque, é de se notar que o legislador, ao tratar dos créditos de COFINS no inciso IX, do art. 3º da Lei n. 10.833/2003, destacou que estes devem ser calculados sobre o “frete na operação de venda”, e não sobre o “frete na venda”, o que, certamente, restringiria o alcance do creditamento.

5.20. Ora, ao empregar o termo “frete na operação de venda”, quis o legislador deixar claro que toda a despesa de transporte das mercadorias em todos os estágios integrantes da operação de venda, essenciais à sua ocorrência, conferem direito a crédito.

5.21. Não fosse assim, teria usado o termo “frete na venda”, que teria o condão de limitar o direito ao crédito às despesas assumidas somente quando da efetiva alienação da mercadoria.

Transcreveu Acórdão do CARF para embasar seu entendimento (fl. 102).

Por derradeiro, em razão de todas as razões expendidas, requereu que o auto de infração seja julgado improcedente, protestando ainda “pela juntada posterior de documentos e pela realização de diligência fiscal hábil a atestar tudo o quanto pontuado nesta Impugnação”.

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 14-44.824 - 4ª Turma da DRJ/RPO, resultou em uma decisão de improcedência da Impugnação, tendo se escorado nos seguintes fundamentos:

- (a) que a empresa não indicou motivos e nem formulou quesitos a serem atendidos, sendo o pedido de diligência, portanto, inepto;
- (b) que não estão presentes quaisquer dos requisitos previstos no art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235, de 1972, incluídos pela Lei nº 9.532, de 1997, para que se possa atender o requerimento genérico de juntada de documentos;
- (c) que a contagem do prazo decadencial, no caso, não se faz com a aplicação do art. 150 do CTN, mas sim do art. 173, I, do CTN, uma vez que não houve qualquer recolhimento para o período;
- (d) que, no presente caso, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Nacional;
- (e) que, para efeito de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, deve-se creditar apenas a aquisição daqueles bens e serviços necessários, diretamente (contato direto), à produção dos bens e à prestação dos serviços objeto da pessoa jurídica, nos termos das Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04;
- (f) que a glosa efetuada sobre os produtos utilizados no tratamento da água (sulfato de alumínio, cloro líquido, Polieletrólito, Purate, Elemento Filtrante, Hidróxido de Cálcio e Kuriverter) é procedente, na medida em que esses produtos não compõem nenhum produto final comprovadamente vendido pela empresa;
- (g) que, não restada comprovada a utilização do gás natural para outro propósito senão na Unidade Termelétrica, gerando energia cujo crédito só é passível de apropriação quando adquirida de outra pessoa jurídica, a glosa deve ser mantida;
- (h) que a aquisição de Kurita, Petroflo e Betzdearborn não gera crédito, uma vez que esses produtos “não são consumidos, nem sofrem desgaste em razão de utilização direta no processo produtivo, não chegando sequer a entrar em contato com o produto em fabricação”;
- (i) que a aquisição de insumos (carvão e óleo combustível) para geração de energia térmica, enquanto fator de produção (e não produto final), não gera direito a crédito;
- (j) que o diesel marítimo é um “insumo” supostamente utilizado na geração de energia elétrica, e não havendo venda de energia elétrica, não há que se falar em direito a crédito por não compor um produto final;
- (k) que a alegação de que a empresa possui, entre suas atividades, a exploração de terminal portuário, conforme seu Estatuto Social, não é suficiente para afastar a glosa dos créditos relativos a gastos com logística na operação de exportação do produtos acabado, sendo necessária a comprovação de que ela realmente o faça, para terceiros, para que os eventuais insumos nessa prestação de serviço possam gerar direito a crédito;

- (l) que, em se tratando de renúncia fiscal, não é possível ampliar-se o conceito de energia elétrica consumida para abarcar outras tarifas e/ou custos relacionados à aquisição desse fator de produção, independentemente de sua natureza eventualmente obrigatória (mesmo que por força de contrato ou de lei); e
- (m) que o transporte de produtos entre os estabelecimentos da empresa não se trata de frete de venda, ou mesmo uma parte dela.

Cientificada da decisão da DRJ em 09/10/2013 (ver Aviso de Recebimento dos Correios na e-fl. 474), a empresa interpôs Recurso Voluntário em 08/11/2013 (ver carimbo de recebimento na e-fl. 476), argumentando, em síntese:

- (a) que, quando da ciência da recorrente acerca da lavratura dos autos de infração discutidos no presente processo, já havia transcorrido o lustro decadencial ao qual o Fisco está jungido para cobrar eventual saldo de PIS e COFINS que lhe entenda ser devido;
- (b) que a interpretação restritiva do conceito de insumo adotada pela DRJ encontra-se ultrapassada e em dissonância com o entendimento do CARF;
- (c) que a jurisprudência administrativa pátria vem se consolidando, já há algum tempo, no sentido de que devem ser considerados como insumos todos os gastos intimamente relacionados com os fatores de produção fundamentais à atividade industrial, como são os custos diretos e indiretos de produção, independentemente do seu contato direto com o produto em fabricação;
- (d) que a jurisprudência administrativa e judicial convergem no sentido: de que insumos são os gastos essenciais incorridos pela pessoa jurídica, cuja sinonímia revela-se nos custos de produção;
- (e) que afastado o conceito de insumo previsto na legislação do IPI e considerando que os custos de produção balizam o creditamento na sistemática não-cumulativa, no caso concreto, com vistas a aferir quais itens geram direito aos créditos de PIS e COFINS em debate, deve-se analisar a essencialidade do bem ou serviço no processo produtivo;
- (f) que todos os produtos e serviços consumidos pela empresa incorporada pela recorrente, cujos créditos foram glosados indevidamente pela Fiscalização, amoldam-se ao cumprimento de requisitos suficientes para geração de créditos de PIS e COFINS;
- (g) que contratou serviço técnico especializado (Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT) para a elaboração de Parecer Técnico em que se examinassem detidamente cada um dos itens que compuseram a base de cálculo de créditos das Contribuições, investigando minuciosamente sua função e relevância no seu processo produtivo;
- (h) que o pagamento das despesas com o Uso e Transmissão de Rede é condição essencial ao efetivo consumo de energia elétrica, figurando-se, ambos, como

gastos vinculados, impassíveis de dissociação, para efeitos de creditamento fiscal;

- (i) que, para que a recorrente possa consumir energia elétrica com vistas a desenvolver suas atividades-fins, deve incorrer nos encargos pelo uso do sistema de transmissão, sem os quais tal insumo não chegaria aos seus diversos estabelecimentos, de tal forma que também os gastos correspondentes aos referidos encargos compõem, necessariamente, a totalidade dos custos com a aquisição de energia elétrica;
- (j) que as transferências e remessas dos produtos para armazenagem precedem futuras transações com terceiros, não se configurando operações isoladas, mas sim etapas do percurso que os produtos percorrerão até seus destinatários finais;
- (k) que não apenas os fretes nas saídas dos produtos dos estabelecimentos distribuidores até os adquirentes conferem direito a crédito, mas também aqueles que viabilizem a concretização da venda, por meio da remessa dos produtos acabados até os centros distribuidores;
- (l) que, ao empregar o termo “frete na operação de venda” no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, quis o legislador deixar claro que toda a despesa de transporte das mercadorias em todos os estágios integrantes da operação de venda, essenciais à sua ocorrência, conferem direito a crédito;
- (m) que dentre os fretes glosados pela Fiscalização referentes a operações de transferência entre o estabelecimento industrial e o distribuidor/armazenador, estão diversas operações de transferência de mercadorias destinadas ao exterior, conforme se infere dos anexos CT-RC e respectivas NF de venda (doc. 11); e
- (n) que não procedem as glosas efetuadas no que concerne aos créditos nas vendas sob o mesmo fundamento.

Vindo os autos para julgamento neste Conselho, a Turma julgadora entendeu que a data do protocolo da Declaração de Compensação seria necessária para delimitar o prazo para a homologação prevista no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, e, como não havia sido possível identificar a data do protocolo da PER/DCOMP que serviram de base para o lançamento controlado no presente processo, decidiu, por meio da Resolução 3201-000.504, converter o feito em diligência a fim de que a Unidade de Origem trouxesse aos autos as cópias do Pedido de Ressarcimento (PER) Eletrônico nº 28131.49110.201006.1.1.095402, da Declaração de Compensação (DCOMP) nº 12884.96693.201006.1.3.097043 e quaisquer outros documentos vinculados ao pedido de compensação em discussão nos autos.

Cumprida a diligência, os autos retornaram a este Conselho para prosseguimento do julgamento. Submetido o processo novamente ao Colegiado, entendeu-se que os documentos e informações constantes dos autos não eram suficientes para definir com exatidão quais eram os insumos glosados pela Fiscalização e quais deles o contribuinte tentava pleitear seus créditos. Por isso a Turma julgadora, por meio da Resolução 3201-000.633, decidiu baixar os autos

novamente em diligência para que a unidade preparadora: (i) intimasse a recorrente para detalhar o seu processo produtivo e para indicar, de forma minuciosa, qual a interferência de cada um dos bens e serviços que pretende aferir créditos para apuração do PIS e a COFINS não cumulativos; (ii) elaborasse relatório identificando quais dos bens e serviços utilizados que foram objeto de glosa, indicando os motivos para tal indeferimento; (iii) se manifestasse quanto às informações apresentadas, se necessário, inclusive fazendo as diligências e intimações que julgasse necessárias.

A Fiscalização, dando cumprimento à diligência demandada pelo CARF, elaborou o Relatório de Diligência Fiscal de e-fls. 1468 a 1494, onde apresentou as seguintes conclusões:

- (a) que as glosas dos bens utilizados como insumos foram motivadas pelo não atendimento do conceito definido pelo art. 8º, § 4º, da IN SRF 404/04, e estão claramente demonstradas, em termos de valores e exposição de motivos, em tabelas descritas nos Termos de Verificação Fiscal (TVF) constantes do processo;
- (b) que os itens glosados (Betzdearborn H218, Carbonato de Sódio (Barrilha leve), Carvão Ativado, Cloro Líquido, Elemento Filtrante ref. DN-3-03, Hidróxido de Cálcio (Cal Hidratada), Kurita Oxa 101, Kurita Oxm-201, Kuriverter EC-702 (bissulfito), Petroflo 20Y114, Polieletrólito ref. floerger em, Purate e Sulfato Alumínio férrico líquido) mostram-se essenciais para a produção industrial do contribuinte, seja sendo utilizados como insumos diretos para se chegar ao produto final, seja para garantir o perfeito funcionamento de componentes mecânicos, hidráulicos ou pneumáticos do parque industrial, de tal forma que se faz necessária a reversão das glosas perpetradas pela Fiscalização;
- (c) que todas as aquisições de óleo combustível e carvão (insumos dos insumos – utilizados para produção de vapor) são passíveis de creditamento das Contribuições, devendo ser revertidas as glosas feitas dos valores destes itens apropriados ao vapor utilizado no processo produtivo;
- (d) que o gás natural é utilizado tanto como matéria prima no processo de produção de eteno como combustível em fornos de pirólise, em turbinas a gás e em caldeiras, fornecendo a energia térmica necessária às diversas etapas de produção, de tal forma que, demonstrada a essencialidade do gás natural no processo produtivo do contribuinte, necessária se faz a reversão da glosa perpetrada pela fiscalização;
- (e) que o diesel marítimo era utilizado como combustível para as barcas de contêineres que operavam entre o Terminal Santa Clara – Píer IV e o Terminal de Rio Grande, no escopo dos serviços prestados pela recorrente para empresas petroquímicas sediadas no Polo Petroquímico de Triunfo e outras, restando caracterizado como um bem utilizado como insumo, não na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, mas na prestação de serviços, razão pela qual a glosa deve ser revertida;

- (f) que os serviços utilizados como insumos, em relação aos quais foram descontados créditos das contribuições, denominados na memória de cálculo do DACON como "Pier IV", se referiam a despesas com movimentação de carga no navio (embarque e descarga de contêineres), frete na movimentação de carga entre terminais, locação de mão-de-obra (operadores e ajudantes) e prestação de serviço interno de transporte dentro do Pier IV;
- (g) que segundo a prescrição do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, o crédito pode ser descontado também no caso de serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, e não somente na produção ou fabricação de bens destinados à venda;
- (h) que demonstrada a essencialidade dos serviços contratados na execução do serviço prestado pelo contribuinte, necessária se faz a reversão da glosa perpetrada pela Fiscalização;
- (i) que as despesas relativas à transmissão de energia elétrica não podem compor a base de cálculo do crédito das Contribuições na linha de despesas de energia elétrica, pois não se trata de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, conforme inciso III, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, e inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002;
- (j) que as despesas com frete relacionado à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não dão direito a crédito, de tal forma que deve ser mantida a glosa; e
- (k) que, em função das alterações no conceito de insumo advindas da decisão do STJ no julgamento do Recurso Especial (RESP) nº 1.221.170/PR, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 e da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, não há mais a necessidade de se intimar a recorrente para detalhar seu processo produtivo e indicar a interferência neste de cada um dos bens e serviços que pretende aferir créditos de PIS/COFINS, conforme determinado pela Resolução nº 3201-000.633.

Cientificada do Relatório de Diligência Fiscal, a recorrente se manifestou nas e-fls. 1510 a 1536 anuindo com as conclusões alcançadas pela Fiscalização no que diz respeito ao reconhecimento do crédito das Contribuições em relação aos bens e serviços utilizados como insumos do processo produtivo, e repisando os argumentos apresentados no Recurso Voluntário no que diz respeito ao que chama de "glosa indevida das despesas com transmissão de energia elétrica", "glosa indevida das despesas com fretes" e "decadência do direito de constituir os créditos tributários apurados em agosto de 2006".

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Da preliminar de decadência

A recorrente reclama que, quando da ciência dos autos de infração, já havia transcorrido o prazo decadencial de 5 anos “ao qual o Fisco está jungido para cobrar eventual saldo devedor de PIS e COFINS que lhe entenda ser devido”.

Defende ela que, tratando-se “o PIS e a COFINS de típicos tributos sujeitos a lançamento por homologação – em que o sujeito passivo pratica uma série de atos, culminando com a antecipação do pagamento do tributo, enquanto a Fazenda Pública se limita a exercer o controle, homologando, expressa ou tacitamente, os expedientes realizados pelo contribuinte – **é certo que o prazo decadencial a ele aplicável está disciplinado no art. 150, § 4º do CTN**”, e não no art. 173, inciso I, do mesmo CTN, a que se reporta o julgador *a quo*.

Argumenta a recorrente que, “embora haja uma **regra geral da decadência, no sistema tributário brasileiro, que está estabelecida no art. 173 do Código Tributário Nacional**, segundo o qual *o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados i) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou ii) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, para o caso de tributos sujeitos ao chamado auto-lançamento (ou lançamento por homologação), previstos no caput do art. 150 daquele Codex, porém, estabeleceu-se uma regra específica, qual seja, a encartada no seu parágrafo quarto*”, que diz que o prazo será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, e que, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Pondera que, “considerando que no caso em análise, o lançamento foi formalizado em 21/12/2011, data em que a Recorrente foi intimada da lavratura dos autos de infração, dúvidas não há de que já haviam se esvaído mais de 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador dos supostos créditos de PIS e de COFINS, apurados em Agosto de 2006”, o que “implica na homologação tácita dos procedimentos adotados pela Recorrente, sucumbindo o direito do Fisco Federal exigir tributos supostamente devidos”.

Mas a razão não socorre a recorrente.

Isso porque, nos termos do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, a antecipação do pagamento atrai a aplicação da regra decadencial prevista no § 4º do art. 150 do CTN, mas a sua ausência leva à aplicação da regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN, pouco importando se houve ou não declaração.

Essa análise foi feita no voto condutor do Acórdão 3302-011.375 (27/07/2021), de lavra do i. Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, cujas razões de decidir, reproduzidas a seguir, adoto como se minhas fossem:

O prazo decadencial para constituição das contribuições destinadas a financiar a seguridade social foi disciplinado pelo artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991.

O Supremo Tribunal Federal, analisando o referido artigo 45 no exercício do controle difuso da constitucionalidade das normas, concluiu que tal dispositivo violava o artigo 146, III, “b” da Constituição.

Foi publicada, em 20/06/08, a Súmula Vinculante nº 8, nos seguintes termos:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Portanto, cabe a aplicação da regra de decadência prevista nos artigos 150, § 4º e 173 do Código Tributário Nacional:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, traz as orientações quanto à aplicação dos dispositivos acima transcritos:

“a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade,

aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

para fins de computo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

para fins de computo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

para fins de computo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;”

Nesse sentido também já decidiu o Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo (Recurso Especial nº 973.733/SC, publicado em 18.09.2009):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ28.02.2005).

(...)

Esse mesmo entendimento pode ser encontrado em diversas decisões deste Conselho, a exemplo daquelas cujas ementas reproduzo a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011

PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM.

Em conformidade com o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, na ausência de pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo, não há que se falar no lançamento por homologação previsto no art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN, e, nesta hipótese, o prazo decadencial de cinco anos rege-se pelo disposto no art. 173 do mesmo Código.

(Acórdão 3002-007.276, de 19/06/2019 – Processo nº 10920.720217/2016-87 – Relator: Gilson Macedo Rosenburg Filho)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2001 a 31/12/2005

PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte, à ocorrência do fato impositivo, àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. (REsp nº 973.733/SC, decidido na sistemática dos recursos repetitivos, do art. 543-C, do CPC/1973, de reprodução obrigatória, pelo § 2º, do art. 62, do RICARF/2015)

(Acórdão 3401-003.451, de 30/03/2017 – Processo nº 15983.000516/2008-71 – Relator: Fenelon Moscoso de Almeida)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO.

Restando configurado o lançamento por homologação pelo pagamento antecipado do tributo, o prazo de decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de ofício rege-se pela regra do art. 150, § 4º do CTN, operando-se em cinco anos, contados da data do fato gerador. Inexistindo a antecipação do pagamento, aplica-se a regra do art. 173, I do CTN contando-se o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precedente do STJ RESP 973.733.

(Acórdão 3402-002.862, de 26/01/2016 – Processo nº 13896.002925/2009-46 – Relator: Antonio Carlos Atulim)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/1998 a 31/10/2004

Pagamento. Ausência. Prazo Decadencial. Art. 173, I CTN.

Na ausência de pagamento, o prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado.

(Acórdão 3401-010.245, de 24/11/2021 – Processo nº 14041.000427/2004-78 – Relator: Ronaldo Souza Dias)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Na hipótese de tributo sujeito ao lançamento por homologação em que se verifique a ausência de pagamento antecipado, a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento deixa de ser regida pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, para se submeter à disposição do artigo 173, inciso I, do referido diploma legal.

(Acórdão 3401-005.040, de 22/05/2018 – Processo nº 19515.004739/2009-65 – Relator: Leonardo Ogassawara de Araújo Branco)

No presente caso, conforme destaca a DRJ no Acórdão recorrido (excerto reproduzido na sequência), não houve qualquer recolhimento para o período (agosto de 2006), o que nos leva a aplicar a regra decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN, que estabelece o início da contagem do prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para o período de agosto de 2006, com vencimento das Contribuições em 15/09/2006, teríamos a decadência se operando em 01/01/2012, de tal forma que não há qualquer vício no lançamento cuja ciência se deu no dia 21/12/2011.

Não é o caso, portanto, de aplicação do art. 150 do CTN, pois não houve recolhimento algum para o período, devendo-se aplicar o disposto no seu art. 173, I, *verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Considerando o período de agosto de 2006, cujo vencimento da contribuição ocorreu em 15/09/2006, o respectivo lançamento poderia ser efetuado a partir de 16/09/2006. O primeiro dia do exercício seguinte, nos termos do art. 173, I, foi portanto 01/01/2007, a partir do qual, contados cinco anos, chega-se ao **prazo para lançamento de 01/01/2012. Tendo ocorrido em 21/12/2011** a ciência do auto de infração, referido prazo de lançamento não foi ultrapassado. Assim, **não há que se falar em decadência** do direito da Fazenda Nacional.

Nesse sentido, rejeito a preliminar de decadência levantada pela recorrente.

Do conceito de insumo

Não obstante os argumentos trazidos pela recorrente em relação ao conceito de insumo, é preciso destacar que a discussão que se tem hoje em relação a essa matéria já evoluiu muito em relação àquela que se tinha quando da apresentação do Recurso Voluntário em 08/11/2013, especialmente após a decisão do STJ, em 2018, no REsp nº 1.221.170-PR.

Por essa razão, não analisaremos de forma minuciosa cada um dos argumentos trazidos pela recorrente, mas sim esclareceremos, a partir da referida decisão do STJ, o entendimento seguido no presente voto para fins de aplicação do disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (Contribuição para o PIS/Pasep), e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS), especialmente no que diz respeito ao conceito de insumo (inciso II do art. 3º de ambas as Leis).

Dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III – (VETADO)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

De maneira muito semelhante, dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e

Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;
(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Conforme se depreende da leitura desses dispositivos legais, o legislador estabeleceu uma série de creditamentos que a pessoa jurídica poderá fazer para deduzir dos valores das Contribuições apurados na forma do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, por vezes vinculando esse direito ao exercício de uma atividade específica.

Como se tratam de textos legais muito semelhantes, as referências que fizemos a partir de agora apenas a inciso se aplicam para ambas as Leis, deixando a referência expressa à lei específica para as poucas diferenças existentes.

O inciso I, por exemplo, trata da atividade comercial, permitindo à pessoa jurídica que a exerce a apropriação de créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, com as exceções que lista.

O inciso II, por sua vez, trata da atividade industrial e da atividade de prestação de serviços, permitindo à pessoa jurídica que as exerce a apropriação de **créditos relativos aos insumos** (bens e serviços) utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Observe-se que os permissivos dispostos nos incisos I e II não são excludentes, de tal sorte que uma pessoa jurídica que atue tanto na revenda de bens quanto na prestação de serviços e na produção e venda de bens poderá apurar créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, aos insumos utilizados na prestação de serviços e aos insumos utilizados na produção de bens.

O inciso IX da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso III da Lei nº 10.833, de 2003, permitem à pessoa jurídica o creditamento relativo aos custos com energia elétrica e energia térmica consumidas em seus estabelecimentos, independentemente da atividade para onde essas energias são direcionadas. Note-se que, caso não existissem esses incisos, o crédito das Contribuições, relativo à energia elétrica e à energia térmica, somente estaria permitido, nos

termos do inciso II, para aquela parcela utilizada como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Da mesma forma, os incisos IV, V e VII, que tratam, respectivamente, dos créditos relativos aos alugueis pagos a pessoa jurídica, ao valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica e às edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, não estão vinculados ao exercício de uma atividade específica.

O inciso VI permite à pessoa jurídica a apropriação de créditos relativos à aquisição ou fabricação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que destinados à locação a terceiros, à utilização na produção de bens para venda ou à utilização na prestação de serviços.

O inciso VIII tem o efeito de expurgar do valor devido a título de Contribuição aquela parcela composta pela venda de bens que, por alguma razão, acabam sendo devolvidos.

O inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003, permite à pessoa jurídica o aproveitamento de créditos de COFINS relativos à armazenagem de mercadoria e ao frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for por ela suportado, hipótese que foi estendida para a Contribuição para o PIS/Pasep pelo disposto no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. Note-se que, nesse caso, por estar para além da fase de fabricação ou de produção dos bens, a armazenagem e o frete não podem ser considerados como insumos dessas atividades, cujo creditamento está previsto no inciso II.

O inciso X permite, de forma casuística, apenas para a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, o crédito de Contribuições não cumulativas relativo ao vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

Por fim, o inciso XI, tratando novamente da atividade de produção de bens para venda e da atividade de prestação de serviços, permite à pessoa jurídica que as exerce o aproveitamento dos créditos relativos aos bens incorporados ao ativo intangível, e que sejam utilizados nessas atividades.

Feita essa breve análise dos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é preciso contextualizar a polêmica que se estabeleceu, em relação ao disposto no inciso II (especificamente em relação ao conceito de insumo), entre a RFB e as pessoas jurídicas contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da COFINS.

Ocorre que, a fim de disciplinar a incidência não cumulativa das Contribuições, foram publicadas a IN SRF nº 247, de 2002, e a IN SRF nº 404, de 2004, que, a partir de uma visão própria da legislação do IPI, restringiram o conceito de insumo apenas àquilo que fosse utilizado diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, restringindo, com isso, o universo de bens e de serviços que poderiam gerar direito a crédito para as pessoas jurídicas.

Inconformados com essa visão restritiva do conceito de insumo trazida pela IN SRF nº 247, de 2002, e pela IN SRF nº 404, de 2004, não foram poucos os contribuintes que recorreram ao judiciário na tentativa de firmar a tese de que insumo, para efeitos de creditamento

da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e da COFINS não cumulativa, corresponde a todos os custos e despesas necessários ao desenvolvimento empresarial.

No REsp nº 1.221.170-PR, que tratou dos Temas 779 e 780 e que foi julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, o STJ assentou a tese de que era ilegal a disciplina de creditamento prevista na IN SRF nº 247, de 2002, e na IN SRF nº 404, de 2004, e que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”. Eis a ementa:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 30., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(STJ, REsp nº 1.221.170-PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia, Primeira Seção, Data do julgamento: 22/02/2018)

Vê-se, com isso, que o STJ adotou uma posição intermediária entre o que defendia a RFB e o que pleiteavam os contribuintes, definindo insumo, para fins de creditamento das Contribuições não cumulativas, como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços.

Nesse ponto alguém poderia objetar que a ementa do REsp nº 1.221.170-PR não associou a essencialidade ou relevância ao processo produtivo ou à prestação de serviços, mas

sim ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, de tal forma que mesmo os insumos utilizados fora do processo produtivo ou desconectados da prestação de serviços poderiam gerar direito a crédito, se essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica.

Mas essa não é a interpretação a ser extraída da decisão emanada no REsp nº 1.221.170-PR, que precisa ser compreendida a partir da leitura dos votos apresentados pelos Ministros e do Acórdão exarado, e que não deixam dúvidas de que os insumos que geram direito a crédito das Contribuições não cumulativas são aqueles essenciais e relevantes à produção de bens para venda (ao processo produtivo) ou à prestação de serviços.

Essa é a posição expressa pelo Juiz Federal Andrei Pitten Velloso em artigo publicado no Jornal Carta Forense, em 17/07/2019, sob o título “PIS/COFINS não cumulativo: o conceito de insumos à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (acessado no endereço da internet <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/pisconfins-nao-cumulativo-o-conceito-de-insumos-a-luz-da-jurisprudencia-do-superior-tribunal-de-justica/18219>):

A nosso juízo, a distinção fundamental diz respeito à vinculação com o processo produtivo ou com a atividade específica de prestação de serviços. Em que pese tenha se consignado na ementa do julgado que a relevância diz respeito ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, a análise atenta dos votos exarados e das posições refutadas evidencia que não foi acolhido o direito ao creditamento de despesas que não são necessárias para a *realização* o serviço contratado ou para a *produção* do bem comercializado, como sucede com as despesas atinentes à comercialização e à entrega dos bens produzidos, entre as quais sobressaem os gastos com publicidade e com comissões de vendas a representantes. Apesar de serem despesas operacionais, os gastos com publicidade, com as vendas e com a entrega de produtos comercializados não geram direito a creditamento, porquanto não dizem respeito à sua industrialização.

Para que não restem dúvidas de que os insumos aptos a gerar crédito das Contribuições não cumulativas, nos exatos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, são aqueles vinculados à produção de bens ou à prestação de serviços, reproduzimos a seguir alguns excertos do voto do Ministro relator Napoleão Nunes Maia Filho, que falam por si sós:

34. Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao *critério da essencialidade* para a atividade econômica da empresa, de modo que **devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são *insumos diretos* dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho *oneram a produção das padarias*.

...

39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, *deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte*, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, **não sendo possível, no nível da**

produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, **mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação**; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir. (grifei)

Também alguns excertos do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço. (grifei)

Por fim, um breve excerto do voto-vogal do Ministro Mauro Campbell Marques:

Continuando, extrai-se do supracitado excerto do voto proferido no REsp nº 1.246.317 que a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:

1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e

3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

Definido o conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e da COFINS não cumulativa como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços, é preciso agora estabelecer os critérios para sua aplicação.

Para esse feito, nos socorremos da criteriosa análise desenvolvida no voto do relator da apelação feita no processo nº 5016070-05.2017.4.04.7100/RS (TRF4), Juiz Federal Andrei Pitten Velloso:

Para se aplicar a tese firmada pelo STJ, faz-se necessário concretizar as noções de "essencialidade" e de "relevância" para o desempenho de atividade fim da empresa, o que deve ser feito à luz dos fundamentos determinantes do julgado em apreço.

Em primeiro lugar, vale registrar que, como ressaltou o Ministro Napoleão Nunes Maia, o conceito de insumo não pode ficar restrito aos itens utilizados diretamente na produção, estendendo-se a todos aqueles necessários para o desempenho da atividade produtiva:

*"... a conceituação de **insumo** prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da **essencialidade** para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de **insumo**, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; **é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias.**"*

Daí a conclusão de que:

*"a **adequada compreensão de insumo**, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, **deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final.**"*

Nessa mesma linha se insere a manifestação do Ministro Mauro Campbell Marques:

*"a definição de "insumos" para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).*

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes." (excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques - destaques originais)

Especificamente quanto à concreção do significado dos critérios da **essencialidade** e da relevância, é esclarecedor este excerto do voto da Ministra Regina Helena Costa:

*Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de **insumo**, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria),*

seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceitação de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Destarte, tais noções dizem com o processo produtivo, não com a ulterior comercialização e entrega dos bens produzidos.

Deve-se diferenciar, portanto, entre elementos e custos necessários à produção dos bens e aqueles pertinentes à sua comercialização e entrega. Nesse sentido, o Ministro Napoleão Nunes Maia recorreu ao exemplo da elaboração de um bolo para indicar que a energia do forno é fundamental para o processo produtivo, mas, em contraposição, o papel utilizado para envolver o bolo não se qualifica como um item essencial:

*"13. Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – ou insumos – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e compreende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o **insumo** do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?"*

*14. Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo, considerados insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo **insumo** da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria; o papel que envolve o bolo, no entanto, não tem a **essencialidade** dos demais componentes que entram na sua elaboração."*

Trilhando essa senda, o Ministro Mauro Campbell indicou expressamente que despesas com comissões de vendas a representantes e propagandas não geram direito a crédito, por não serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo:

*"Segundo o conceito de **insumo** aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto."*

Conclusão diversa implicaria em distorção do entendimento acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça, vez que redundaria na aplicação da tese do crédito financeiro, vinculado às noções de custos e despesas operacionais considerados no âmbito do IRPJ.

Esclarecida a compreensão desta relatoria sobre a matéria e esclarecidos os critérios a serem utilizados como balizas nos casos concretos, passemos a analisar as glosas feitas pela Fiscalização e que ainda se encontram em discussão no presente processo.

Da glosa de bens e serviços utilizados como insumos

Conforme muito bem detalhado no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 16 a 28, a Fiscalização, entendendo que determinados bens não poderiam ser caracterizados como insumos geradores de crédito, uma vez que não se enquadravam no conceito trazido pelas IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004, glosou os respectivos créditos.

Eis os bens cujos créditos foram glosados pela Fiscalização sob essa motivação:

1. Betzdearborn H218
2. Carbonato de Sódio (Barrilha leve)
3. Carvão Ativado
4. Cloro Líquido
5. Elemento Filtrante – ref. DN-3-03
6. Hidróxido de Cálcio (Cal Hidratada)
7. Kurita Oxa 101
8. Kurita Oxm 201
9. Kuriverter EC-702 (bissulfito)
10. Petroflo 20Y114
11. Polieletrolito – ref. floerger em
12. Purate
13. Sulfato Alumínio férrico líquido

A Fiscalização glosou, ainda, os créditos relativos à aquisição de (14) **óleo combustível** e de (15) **carvão** utilizados na produção de vapor, proporcionalmente à parcela não destinada à venda (reconheceu os créditos dos insumos utilizados na produção do vapor vendido), bem como os créditos relativos à aquisição de (16) **gás natural** e (17) **diesel marítimo** utilizados na produção de energia elétrica, essa integralmente consumida na empresa (não destinada à venda).

No tocante aos serviços utilizados como insumos, a Fiscalização, sob o argumento de que “o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda, o que, efetivamente, não se aplica” ao caso, glosou aqueles associados à operação do (18) **Pier IV**.

A DRJ manteve, integralmente, as glosas promovidas pela Fiscalização.

A recorrente, contestando os critérios estabelecidos pelas IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004 para conceituar o que seja insumo, traz diversos argumentos (inclusive um Parecer Técnico elaborado pelo IPT – e-fls. 628 a 1013) com o intuito de convencer que todos os produtos e serviços consumidos pela empresa, cujos créditos foram glosados pela Fiscalização, “amoldam-se ao cumprimento de requisitos suficientes para geração de créditos de PIS e COFINS”.

Em atendimento à diligência demandada pelo CARF por meio da Resolução 3201-000.633, a Fiscalização, no Relatório de Diligência Fiscal de e-fls. 1468 a 1494, sob a luz do conceito de insumo estabelecido pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR, constatou a

essencialidade para o processo produtivo de todos os 18 bens e serviços acima mencionados, e, por isso, reconheceu a necessidade de reversão das glosas promovidas pela Fiscalização.

Por concordar com a análise desenvolvida pela Fiscalização, adoto os argumentos postos no Relatório de Diligência como se minhas fossem as razões de decidir:

Nota-se que as glosas foram motivadas pelo não atendimento do conceito de insumo definido pelo art. 8º, § 4º, da IN SRF 404/04, e estão claramente demonstradas, em termos de valores e exposição de motivos, em tabelas descritas nos Termos de Verificação Fiscal (TVF) constantes do processo.

Mediante análise das referidas tabelas observa-se a glosa, dos seguintes itens: Betzdearborn H218, Carbonato de Sódio (Barrilha leve), Carvão Ativado, Cloro Líquido, Elemento Filtrante ref. DN-3-03, Hidróxido de Cálcio (Cal Hidratada), Kurita Oxa 101, Kurita Oxm-201, Kuriverter EC-702 (bissulfito), Petroflo 20Y114, Polieletrólito ref. floerger em, Purate e Sulfato Alumínio férrico líquido, nos valores correspondentes a:

	Julho/06	Agosto/06	Setembro/06
Betzdearborn H218	82.444,50	41.222,25	96.185,25
Carbonato Sódio	0,00	2.970,00	3.178,25
Carvão Ativado	0,00	0,00	0,00
Cloro Líquido	35.307,90	35.307,90	37.783,65
Elemento Filtrante ref. DN-3-03	0,00	11.520,00	0,00
Hidróxido de Cálcio (Cal hidratada)	5.616,00	5.616,00	0,00
Kurita Oxa 101	4.783,50	14.350,50	20.475,65
Kurita Oxm-201	28.965,60	28.965,60	41.328,84
Kuriverter EC-702 (bissulfito)	0,00	701,19	0,00
Petroflo 20Y114	0,00	0,00	0,00
Polieletrólito ref. floerger em	10.800,00	0,00	11.557,28
Purate	0,00	0,00	0,00
Sulfato Alumínio férrico líquido	49.391,90	34.863,09	34.715,00
Total	217.309,40	175.516,53	245.223,92

PRODUTOS PARA TRATAMENTO DE ÁGUA (DESCARACTERIZAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO)

No próprio TVF foi indicado que "os produtos acima, à exceção do Petroflo 20Y114, são utilizados no tratamento da água, ...". A recorrente argumenta que a Unib RS, antiga Copesul, tem três áreas de produção, dentre elas a Unidade de Utilidades, na qual os produtos consumidos são destinados à produção de energia elétrica e vapor, bem como de água desmineralizada, água potável e água clarificada.

Aponta, ainda, que nesta Unidade de Utilidades possui uma Estação de Tratamento de Água, onde a água captada dos rios, com impurezas e microorganismos, necessita ser tratada com diversos produtos químicos.

Os componentes químicos listados abaixo mostram-se essenciais para a produção industrial do contribuinte, seja sendo utilizados como insumos diretos para se chegar ao produto final, seja para garantir o perfeito funcionamento de componentes mecânicos, hidráulicos ou pneumáticos do parque industrial.

O **betzdearborn** é um agente neutralizante que promove o aumento do PH da água, reduzindo o potencial corrosivo do meio.

A soda cáustica é adicionada à água bruta para corrigir o seu PH. Após isso, a água bruta com PH corrigido recebe a adição de **cloro líquido** e de dióxido de cloro (formado pela reação entre o ácido sulfúrico 98% e o **Purate**) para oxidar a matéria orgânica e de **sulfato de alumínio** para floculação (no processo de floculação é adicionado também o **polieletrólito** para facilitar o processo de decantação das impurezas), sendo purificada antes que esta seja encaminhada para os clarificadores, de onde resultará a água clarificada (produto final e insumo).

A água clarificada recebe uma dosagem específica de **hidróxido de cálcio (cal hidratada)** para correção de PH antes de ser distribuída para uso.

Por sua vez, o **elemento filtrante** atua como um filtro de cartucho no processo de filtração para remoção das impurezas mais finas.

O **sulfato de alumínio** também é usado em resina na peneira molecular para obtenção da água desmineralizada. Outra maneira de obter a água desmineralizada é pela Osmose Reversa na qual é utilizada uma membrana extremamente sensível ao cloro e, para evitar degradação desta membrana, utiliza-se tanto o **carvão ativado** como o **kuriverter**.

Esta água desmineralizada, produzida a partir da água clarificada, além de ser produto final, também é utilizada como matéria-prima no processo produtivo da água potável, produzida pelo acréscimo de **carbonato de sódio**, dentre outras substâncias, para controle do PH dentro de uma faixa ideal.

O **carbonato de sódio** tem a função de neutralizador de pH, bem como ainda tem a função de proporcionar a proteção contra a corrosão neutralizando o ácido clorídrico, substância corrosiva e prejudicial aos equipamentos de aço de carbono e gerada a partir da degradação da resina de PVC submetida a elevadas temperaturas.

Já os produtos químicos **Kurita OXA e OXM** são utilizados no tratamento químico da água de alimentação das caldeiras nas quais é produzido o vapor, que serve de energia térmica em muitas fases do processo produtivo. Eles atuam como sequestrante de oxigênio, evitando a corrosão dos vasos, neutralizadores de gases ácidos e mantenedores do PH em níveis desejáveis. Sem eles, as caldeiras não funcionariam apropriadamente.

O **petroflo** é um solubilizante que é adicionado à água, para purificá-la, efetuando uma espécie de limpeza química. Esta água dará origem ao vapor que será misturado com a nafta e/ou condensado nas fases seguintes do processo.

Assim, demonstrada a essencialidade dos itens no processo produtivo do contribuinte, necessária se faz a reversão das glosas perpetradas pela fiscalização.

INSUMO UTILIZADO PARA PRODUÇÃO DE BENS OU PRODUTOS NÃO DESTINADOS À VENDA

A autoridade fiscal, nos TVF, tendo considerado que o óleo combustível e o carvão são "insumos" queimados nas caldeiras para produção de vapor, sendo este, em parte, utilizado no processo produtivo e, em parte, vendido a terceiros, efetuou glosas de

créditos relacionados a aquisições destes "insumos" quando ao vapor não é dada a destinação de venda.

Vale considerar que o vapor é utilizado como força motriz de diversos maquinários e equipamentos, ao longo de todo o processo de fabricação do produto final.

No entanto, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, em seu item 3. Insumo do Insumo, afirma que a decisão do STJ estendeu o conceito de insumos, permitindo o creditamento para os insumos do processo, e não apenas para os insumos do próprio produto ou serviço comercializados.

45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui "elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço", cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

Por conseguinte, todas as aquisições de óleo combustível e carvão (utilizados para produção de vapor) são passíveis de creditamento das contribuições, devendo ser revertidas as glosas feitas dos valores destes itens apropriados ao vapor utilizado no processo produtivo, conforme tabelas abaixo.

Carvão ref. CET-3700	Valor apropriado à utilização no processo produtivo (GLOSAS)
Julho/2006	493.021,46
Agosto/2006	836.999,27
Setembro/2006	570.274,39

Óleo combustível fornecido pela Petrobrás	Valor apropriado à utilização no processo produtivo (GLOSAS)
Julho/2006	317.492,86
Agosto/2006	193.363,82
Setembro/2006	0,00

O gás natural é utilizado tanto como matéria prima no processo de produção de eteno, como combustível em fornos de pirólise, em turbinas a gás e em caldeiras, fornecendo a energia térmica necessária às diversas etapas de produção. Assim, demonstrada a essencialidade do gás natural no processo produtivo do contribuinte, necessária se faz a reversão da glosa perpetrada pela fiscalização conforme tabela abaixo.

	Gás natural fornecido pela Sulgás
Julho/2006	6.926.706,75
Agosto/2006	7.509.819,39
Setembro/2006	5.298.580,59

Já o diesel marítimo era utilizado como combustível para as barcas de contêineres que operavam entre o Terminal Santa Clara – Pier IV e o Terminal de Rio Grande, no escopo dos serviços prestados pela requerente para empresas petroquímicas sediadas no Pólo Petroquímico de Triunfo e outras. Tal prestação de serviços está detalhadamente explicada no item "II. GLOSAS RELATIVAS À RUBRICA SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS" deste Relatório.

O Laudo Técnico apresentado junto com a impugnação, afirma que *"as operações de movimentações de barcas de containers – Graneis sólidos realizadas através do Pier 4 no Terminal Santa Clara, até início de 2008, estavam sob a administração da Navegação Guarita Ltda, conforme Contrato 984/04, que recebia uma determinada quantia mensal para executar este serviço. Todas as despesas decorrentes das operações eram ressarcidas pela C O P E S U L S.A., inclusive o consumo de Diesel Marítimo para as Barcas que efetuavam esta movimentação. previsto no contrato."*

Portanto, o diesel marítimo fica caracterizado como um bem utilizado como insumo, não na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, mas na prestação de serviços. Para o serviço de exploração portuária e escoamento da produção de seus clientes era essencial a aquisição do diesel marítimo como combustível para movimentação das barcas, sem o qual a execução do serviço tornar-se-ia inviável ou privada de qualidade e suficiência. Assim, demonstrada a essencialidade do diesel marítimo na execução do serviço prestado pelo contribuinte, necessária se faz a reversão da glosa perpetrada pela fiscalização, conforme tabela abaixo.

	Diesel Marítimo
Julho/2006	167.076,00
Agosto/2006	98.389,20
Setembro/2006	167.076,00

II. GLOSAS RELATIVAS À RUBRICA SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Segundo os TVF, os serviços utilizados como insumos, em relação aos quais foram descontados créditos das contribuições, denominados na memória de cálculo do DICON como "Pier IV", se referiam a despesas com movimentação de carga no navio (embarque e descarga de contêineres), frete na movimentação de carga entre terminais,

locação de mão-de-obra (operadores e ajudantes) e prestação de serviço interno de transporte dentro do Pier IV.

Tais serviços foram glosados pelo não atendimento do conceito de insumo definido pelo art. 8º, § 4º, da IN SRF 404/04, notadamente os serviços, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

No entanto, segundo a prescrição do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, o crédito pode ser descontado também no caso de serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, e não somente na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

Em que pese a recorrente produzisse bens destinados à venda, também prestava serviço de exploração de terminal portuário.

Conforme explanado no recurso voluntário, esses serviços portuários eram prestados a terceiros ("door to door"), se encarregando de buscar as mercadorias nos estabelecimentos de seus clientes, acondicioná-las em contêineres e movimentá-las até o seu embarque final. Dentre esses clientes estavam as indústrias petroquímicas sediadas no Pólo Petroquímico de Triunfo, bem como outras empresas gaúchas que despachavam seus produtos para clientes em todo o Brasil e exterior através deste terminal portuário (Terminal Santa Clara – Pier IV) e, posteriormente, o Terminal de Rio Grande.

Tal atividade econômica (serviço de exploração de terminal portuário) gerava ingresso de receitas para o contribuinte, receitas estas identificadas no balancete e na memória de cálculo do DACON (conta 74108210 – Serviços Prestados – Pier IV).

Para a prestação geral deste serviço porta-a-porta para os clientes acima referidos, o requerente contratava vários serviços de pessoas jurídicas relacionados a, dentre outros:

- transporte rodoviário das mercadorias desde o estabelecimento contratante do serviço porta-a-porta até o terminal portuário e vice-versa;
- transbordo dos produtos em contêineres;
- operação de atracagem de navio;
- frete na movimentação de carga entre os terminais pela Lagoa dos Patos (TSC e Terminal de Rio Grande);

Tais serviços contratados de pessoas jurídicas eram aplicados na prestação do serviço geral porta-a-porta e essenciais para sua consecução, sem os quais a execução do serviço geral porta-a-porta e de exploração de terminal portuário tornar-se-ia inviável ou privado de qualidade e suficiência. Por isso, caracterizam-se como insumos do processo de prestação de serviços, conforme ampliação conceitual destacada no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018.

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Vale destacar também o dizer do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 sobre subcontratação de serviços, o que se subsume perfeitamente ao caso concreto em questão.

153. Na atividade de prestação de serviços é recorrente que uma pessoa jurídica, contratada por seu cliente para uma prestação de serviços principal, subcontrate outra pessoa jurídica para a realização de parcela dessa prestação.

154. Essa subcontratação evidentemente se enquadra no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois o serviço subcontratado se torna relevante para a prestação principal “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”, neste caso por opção do prestador principal.

Assim, demonstrada a essencialidade dos serviços contratados na execução do serviço prestado pelo contribuinte, necessária se faz a reversão da glosa perpetrada pela fiscalização, conforme tabela abaixo.

	Serviços Utilizados como Insumos - Pier IV
Julho/2006	311.082,47
Agosto/2006	318.971,45
Setembro/2006	188.638,85

Destarte, dou provimento na matéria para reverter as glosas promovidas pela Fiscalização relativas aos seguintes insumos (bens e serviços): (1) Betzdearborn H218; (2) Carbonato de Sódio (Barrilha leve); (3) Carvão Ativado; (4) Cloro Líquido; (5) Elemento Filtrante – ref. DN-3-03; (6) Hidróxido de Cálcio (Cal Hidratada); (7) Kurita Oxa 101; (8) Kurita Oxm 201; (9) Kuriverter EC-702 (bissulfito); (10) Petroflo 20Y114; (11) Polieletrólito – ref. floerger em; (12) Purate; (13) Sulfato Alumínio férrico líquido; (14) óleo combustível; (15) carvão; (16) gás natural; (17) diesel marítimo; e (18) serviços associados à operação do Pier IV.

Da glosa relativa às despesas de energia elétrica

A Fiscalização, sob o argumento de que deve ser dada uma interpretação restritiva à definição legal das hipóteses de creditamento das Contribuições, entendeu que não se deve estender o direito ao crédito sobre a energia elétrica, previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.632/2002 (Contribuição para o PIS) e no inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), “à totalidade dos valores pagos às empresas distribuidoras de energia, notadamente com respeito aos dispêndios de prestação de serviço de transmissão da energia”, e por isso glosou os valores referentes às despesas com “Uso e Transmissão de Rede”.

A DRJ, na mesma linha de argumentos inaugurada no Termo de Verificação Fiscal, manteve a glosa promovida pela Fiscalização:

O dispositivo, ao estabelecer um crédito relativo a esse fator de produção, foi muito específico, pois previu o cálculo do referido crédito apenas sobre a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Ele instituiu uma verdadeira renúncia fiscal, pois a energia elétrica não preenche os requisitos do conceito de insumo como anteriormente discutido, e a eventual não concessão desse crédito não macularia em nada a sistemática da não-cumulatividade. Assim, a concessão de tal crédito foi uma escolha do legislador, e não uma exigência do regime.

Portanto, em se tratando de renúncia fiscal, não é possível ampliar-se o conceito de energia elétrica consumida para abarcar outras tarifas e/ou custos relacionados à aquisição desse fator de produção, independentemente de sua natureza eventualmente obrigatória (mesmo que por força de contrato ou de lei). Ademais, se na aquisição os valores da energia elétrica e do “uso e transmissão de rede” estão especificados separadamente, é porque se tratam de coisas distintas, sendo procedente a glosa efetuada pela fiscalização.

Também o Auditor-Fiscal responsável pela elaboração do Relatório de Diligência Fiscal opinou pela manutenção dessa glosa:

Conforme disposto nos TVF, nesta rubrica foram registradas despesas relativas à transmissão de energia elétrica, sendo que tais valores não podem compor a base de cálculo do crédito das contribuições na linha de despesas de energia elétrica, pois não se trata de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, conforme inciso III, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, e inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002.

Por conseguinte, as glosas, conforme tabela abaixo, devem ser mantidas.

A recorrente, por sua vez, sustenta em seu Recurso Voluntário que “os argumentos utilizados para fundamentar a decisão de piso não merecem prosperar, (i) seja porque estão baseadas em premissas inteiramente equivocadas, (ii) seja porque não se pode negar o creditamento sobre tais despesas, suportadas pela Recorrente no desempenho de sua atividade econômica, haja vista que o pagamento das referidas despesas com USO E TRANSMISSÃO DE REDE é condição essencial ao efetivo consumo de energia elétrica, figurando-se, ambos, como gastos vinculados, impassíveis de dissociação, para efeitos de creditamento fiscal”.

Explica que, conforme previsto no § 6º do art. 15 da Lei nº 9.074, de 1995, o efetivo acesso à energia elétrica está condicionado ao ressarcimento dos respectivos custos, de tal forma que “os consumidores são obrigados a firmar Contratos de Uso do Sistema de Transmissão – CUST ou Contratos de Uso de Distribuição – CUSD com o Operador Nacional do Sistema Elétrico – ONS ou com os concessionários e permissionários do serviço público de distribuição”, sendo que “o uso dos sistemas de transmissão e distribuição é remunerado por tarifas específicas: TUST – Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão e TUSD – Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição, as quais são faturadas separadamente da venda de energia, nos termos do quanto previsto no art. 9º da Lei nº 9.648/1998”.

Argumenta que “a própria Receita Federal, por meio de diversas Soluções de Consulta, pacificou o entendimento de que o frete pago pela pessoa jurídica na aquisição de insumos faz parte do custo de aquisição destes”, sendo que “a transmissão da energia equivale ao meio pelo qual esta é transportada desde as usinas geradoras até os estabelecimentos industriais consumidores”, ou seja, equivale ao frete.

Por isso defende que, “considerando a essencialidade dos serviços de transmissão para o efetivo uso e consumo da energia elétrica e ainda porque estes compõem o custo de aquisição do próprio insumo, tais gastos ensejam o creditamento do quanto identificado como TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA”.

Acrescenta, ainda, que a ANEEL, em dezembro de 2006, “após remessa de sucessivos ofícios não respondidos à Secretaria da Receita Federal, emitiu Nota Técnica nº 554/2006-SFF (vide doc. 12 da impugnação) objetivando apurar eventuais impactos financeiros de seus reajustes e revisões tarifárias, empreendeu análise quanto à possibilidade (ou não) da aquisição de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre diversos encargos ditos setoriais, especificados pela Autarquia à ocasião, dentre os quais se incluem os ditos encargos de USO E TRANSMISSÃO DE REDE ora sob debate”, onde concluiu “pela inafastabilidade do direito ao crédito atinente aos contribuintes que, na qualidade de “consumidores livres”, como é o caso da

Recorrente, se vejam obrigados a arcar com os ditos encargos, para fins de consumo de energia elétrica em seus estabelecimentos”.

Em sua manifestação apresentada após ciência do Relatório de Diligência Fiscal, a recorrente cita o Acórdão 3302-007.597, proferido em processo de seu interesse, que teria reconhecido “que na apuração das contribuições não-cumulativas *“podem ser descontados créditos sobre os encargos pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição da energia elétrica produzida pelo contribuinte ou adquirida de terceiros”*”, bem como o Acórdão 9303-010.124, proferido em processo de empresa por ela incorporada, “segundo o qual o conceito de valor de energia elétrica estampado no inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 não se restringe apenas aos gastos com consumo de energia, mas abarca tudo aquilo que esteja agregado ao valor da energia consumida”.

Menciona, por fim, os Relatórios de Diligência Fiscal produzidos nos processos 13502.901052/2012-38 e 13502.901053/2012-82, ambos de seu interesse, em que a autoridade que conduziu a diligência “entendeu pela reversão total da glosa perpetrada a tal título, considerando a obrigatoriedade do pagamento dessas despesas de serviços de transmissão de energia elétrica para que ocorra o efetivo consumo de energia elétrica e, conseqüente, o parque produtivo do contribuinte esteja em pleno funcionamento”.

Com razão a recorrente.

A jurisprudência deste Conselho tem caminhado no sentido de reconhecer o direito creditório sobre os dispêndios com a Taxa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e com a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD), a exemplo do que vemos nos Acórdãos **3302-007.161** (Sessão de 22/05/2019) e **3302-007.597** (Sessão de 25/09/2019), ambos de lavra do i. Conselheiro José Renato Pereira de Deus em processos de interesse da própria recorrente, no Acórdão **3301-011.759** (Sessão de 16/12/2021), de lavra da i. Conselheira Liziane Angelotti Meira, também em processo de interesse da recorrente, e no Acórdão **9303-010.124**, de lavra da i. Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

Reproduzo, a seguir, excerto do Acórdão 3302-007.161, cujo teor adoto no presente voto como minhas razões de decidir:

Segundo depreendemos da análise do processo em discussão a autoridade fiscal entende não haver direito ao crédito das contribuições relativo às despesas com o uso e transmissão de rede de energia elétrica, despesas incluídas nos gastos com energia elétrica.

Ao contrário da fiscalização, interpreto que também em relação aos valores de transmissão e distribuição da energia elétrica devem ser reconhecidos os créditos.

Atento à redação do inc. III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, segundo o qual os créditos em questão são calculados em relação à “energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”, e levando em conta não se tratar de benefício fiscal, considero que todos os gastos com energia elétrica, seja a adquirida de concessionárias ou a produzida por conta própria e depois transmitida e distribuída para consumo nos estabelecimentos da pessoa jurídica, dão direito a crédito.

Não há, no inc. III em comento, a limitação vista pela fiscalização. (...)

De acordo com a Nota Técnica da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL nº 554, de 05.12.2006, o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão, assim como o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição, são encargos pagos pelos usuários do sistema de transmissão e distribuição, com base na Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão – TUST e na Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição – TUSD, respectivamente, em função da obrigatória formalização do Contrato de Uso do Sistema de Transmissão/Distribuição – CUST/CUSD, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.648, de 27.05.1998.

Nesse sentido, uma vez que a contratação do uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia é necessária e, nos termos da legislação setorial, obrigatória, as despesas realizadas a título de Encargo de Uso da Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão e/ou Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição não podem ser dissociadas da energia propriamente dita, consumida na produção da empresa.

Portanto, independentemente das despesas efetuadas com a transmissão de energia elétrica serem relativas à energia produzida pelo contribuinte ou à energia adquirida de terceiros, são passíveis de creditamento, podendo ser descontadas da contribuição para o PIS ou da Cofins não-cumulativa apurada.

Diante disso, dou provimento na matéria para reverter as glosas promovidas pela Fiscalização referentes às despesas com “Uso e Transmissão de Rede”.

Da glosa relativa à rubrica armazenagem e fretes na operação de venda

A Fiscalização entendeu que a recorrente apurou, “indevidamente, créditos de fretes quando da transferência de produtos acabados entre seus estabelecimentos (serviços prestados pela Navegação Guarita, Oceânica, Sulcarga e Transportadora Flotilha), ou destes para empresa de armazenagem (serviços prestados pela Navegação Aliança)”, e, por isso, glosou esses créditos.

Para a Fiscalização, “as referidas despesas não podem ser caracterizadas como “fretes em operações de vendas”, visto que, a atividade de transporte do produto acabado do contribuinte entre seus estabelecimentos ou empresas de armazenamento é um mero deslocamento de mercadorias com o intuito de facilitar a logística, não existindo, portanto, a “operação de venda” estabelecida no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003”.

A glosa foi mantida pela DRJ pelos mesmos fundamentos apresentados pela Fiscalização, que acrescentou que “a operação de venda, diversamente do alegado, pressupõe a entrega do produto ao adquirente, o que não se dá na transferência do produto entre estabelecimentos do produtor”.

O Auditor-Fiscal responsável pela elaboração do Relatório de Diligência Fiscal, referindo a Solução de Divergência COSIT nº 2, de 2011, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 2018, e a IN RFB nº 1.911, de 2019, opinou pela manutenção dessa glosa.

Os argumentos trazidos pela recorrente em seu Recurso Voluntário estabelecem duas linhas de defesa distintas, de tal forma que há dois enfrentamentos necessários a serem feitos no presente voto. A primeira linha de defesa apresentada pela recorrente tenta convencer que os fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, e entre estes e armazéns gerais, devem gerar direito ao crédito das Contribuições não cumulativas,

enquanto que a segunda combate o que seria uma glosa inadvertida de créditos relativos a despesas com fretes em efetivas operações de venda.

Da glosa relativa ao frete na transferência de produtos acabados

A recorrente explica que, com o objetivo de aperfeiçoar o escoamento de sua produção, tornando mais célere a entrega dos produtos aos seus clientes, fixou, em locais considerados estratégicos, diversos estabelecimentos que consistem em centros distribuidores, próprios e de terceiros (armazéns gerais contratados para esse fim), espalhados por todo País.

E completa dizendo que “os produtos fabricados por suas unidades industriais eram continuamente transferidos para os referidos armazéns/centros de distribuição, espalhados por todo o Brasil, para fins de armazenamento e posterior venda”.

Afirma que “as mercadorias transferidas para os centros distribuidores ou remetidas para armazenagem têm sempre por destino a sua posterior comercialização, seja no mercado interno, seja para o exterior”.

Sustenta que “tais transferências ou remessas para armazenagem precedem futuras transações com terceiros, não se configurando operações isoladas, mas sim etapas do percurso que os produtos percorrerão até seus destinatários finais”.

Por isso defende que “não apenas os fretes nas saídas dos produtos dos estabelecimentos distribuidores até os adquirentes conferem direito a crédito, mas também aqueles que viabilizem a concretização da venda, por meio da remessa dos produtos acabados até os centros distribuidores”.

Apresenta a tese de “que o legislador, ao tratar dos créditos da contribuição no inciso IX, do art. 3º da Lei n. 10.833/2003, destacou que estes devem ser calculados sobre o “frete na operação de venda”, e não sobre o “frete na venda”, o que, certamente, restringiria o alcance do creditamento”. Para a recorrente, o legislador quis “deixar claro que toda a despesa de transporte das mercadorias em todos os estágios integrantes da operação de venda, essenciais à sua ocorrência, conferem direito a crédito”.

Sustenta que “confirma o raciocínio ora esboçado o fato de que o inciso IX da Lei n. 10.833 admite também os créditos sobre as despesas com armazenagem nas operações de venda; o que não faria sentido algum se esta armazenagem fosse apenas aquela vinculada à venda ao consumidor final”.

Essa é uma matéria que ainda não se encontra estabilizada no âmbito deste Conselho, onde encontramos decisões ora reconhecendo o direito creditório e ora negando. Nesta Turma, especificamente, em que pese a maioria dos Conselheiros venham admitindo a possibilidade de aproveitamento de crédito das Contribuições sobre o frete de produtos acabados entre estabelecimentos, tenho ainda firme a convicção de que o permissivo legal não contempla essa possibilidade, seja como insumo da produção, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, seja diretamente como frete na operação de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, aplicável também para a Contribuição do PIS/Pasep por força do art. 15 da mesma Lei.

Sobre isso, convém lembrar que a decisão do STJ, exarada no REsp 1.221.170-PR, trouxe um conceito de insumo, a ser aplicado no contexto do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, baseado na **essencialidade ou relevância do bem para o processo produtivo**, o que não alcança todas as atividades desenvolvidas pela empresa. E como esse frete ocorre para além da finalização da produção, não há como considerá-lo insumo para fins de creditamento das Contribuições.

Esse ponto foi expressamente abordado no REsp 1.221.170, que negou o direito aos créditos relativos aos fretes da empresa. Observe-se excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques:

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (grifei)

Nesse sentido, transporte de produto acabado não pode ser considerado insumo da produção, por estar para além da finalização do processo produtivo, e, por isso, não permite o aproveitamento de crédito nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Interpretar de forma diferente, no meu entendimento, não só contraria o que foi decidido no REsp 1.221.170-PR, mas também a própria lei.

No que diz respeito à possibilidade de aproveitamento de crédito com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que é o que pede a recorrente, não sou aderente à tese de que, encerrada a produção, todos os custos de transporte já são custos incorridos “na operação de venda”. Para mim, a “operação de venda” se inicia com a formalização do negócio, e só a partir daí o valor do frete pode gerar crédito das Contribuições, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Não vejo, aliás, a distinção que pretende fazer a recorrente entre “frete na operação de venda” e “frete na venda”.

É de se destacar, ainda, que a jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de negar o aproveitamento de crédito em relação ao frete de transferência entre estabelecimentos de produtos acabados, conforme bem explorado no voto condutor do Acórdão 9303-013.595, de 18/11/2022, de relatoria do i. Conselheiro Rosaldo Trevisan, cujo excerto reproduzo a seguir e adoto como se minhas fossem essas razões de decidir:

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto referido no inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei nº 10.833/2003 - “*frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*” se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos da empresa inequivocamente não constitui uma venda. Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

E, ao contrário da CSRF, de jurisprudência inconstante e até titubeante em relação ao assunto, **o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime** em relação ao tema aqui em análise (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos), como se registra em recente REsp. de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE.** DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - **É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.**

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI – Agravo Interno improvido.” ((agInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) *(grifo nosso)*)

Exatamente no mesmo sentido os precedentes recentes do STJ, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. **DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.**

1. **Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária.** Precedentes.

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a crédito a serem descontados da COFINS devida”.

3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) *(grifo nosso)*

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.** NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. **A 1a. Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.**

3. **Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda** (AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 10.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.” (AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7 DO STJ. **DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.** DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

(...) 4. **As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** **Nesse sentido:** AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

(...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, DJe de 27/4/2020) (*grifo nosso*)

Esse era também o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, embora não unânime (v.g., nos acórdãos 9303-012.457, de 18/11/2021; e 9303-012.972, de 17/03/2022). E sempre foi o entendimento que revelei nas turmas ordinárias em processos de minha relatoria, que eram decididos, em regra, por maioria, com um (v.g., Acórdãos 3401-005.237 a 249, de 27/08/2018) ou dois conselheiros vencidos (v.g., Acórdãos 3401-006.906 a 922, de 25/09/2019).

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, por nenhum desses incisos, o que implica a negativa de provimento do recurso especial, no caso em análise.

Assim, em consonância com o REsp 1.221.170, entendo que deva ser mantida a glosa feita pela Fiscalização em relação ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos, ou destes para empresa de armazenagem, por não se enquadrar no conceito de insumo para a produção e nem se tratar de frete na operação de venda.

Não obstante, antes de passarmos para a análise do próximo tópico, é preciso atentarmos para o apontamento feito pela recorrente de que, “dentre os fretes glosados pelo Fisco referentes a operações de transferência entre o estabelecimento industrial e o distribuidor/armazenador, estão diversas operações de transferência de mercadorias destinadas ao exterior, conforme se infere dos anexos CTCRs e respectivas NFs de venda (doc. 11)”.

E, de fato, se olharmos os documentos encapsulados no arquivo juntado ao processo com o título “Documentos Diversos – Outros – Doc_11_2_CTRCs e NFs de Armazenagem e Exportação”, veremos alguns conhecimentos de transporte relacionados com notas fiscais de remessa de produtos com o fim específico de exportação (CFOP 5501), além de outros conhecimentos de transporte relacionados com notas fiscais de remessa de produtos para um armazém geral de granel na cidade de Rio Grande (CFOP 5905).

Nesse caso, entendo que a transferência de mercadorias com o fim específico de exportação (CFOP 5501) atende o disposto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (frete na operação de venda), de tal forma que os gastos incorridos com essa transferência, quando suportados pelo vendedor, permitem o aproveitamento de crédito das Contribuições não cumulativas. O mesmo, no entanto, não se aplica em relação à transferência de mercadorias para um armazém geral de granel na cidade de Rio Grande (CFOP 5905), uma vez que não é possível afirmarmos que os produtos se encontravam em uma operação de venda para o exterior, ou mesmo que eles tenham sido efetivamente exportados.

Destarte, revento as glosas relativas aos fretes de produtos, suportados pela recorrente, cujos conhecimentos de transporte estejam vinculados a notas fiscais com o CFOP 5501.

Da glosa relativa ao frete nas vendas para terceiros

Por fim, a recorrente reclama que “a análise dos Conhecimentos de Transporte Rodoviários de Cargas, cujos créditos foram glosados pela fiscalização, revela que muitas operações tratam-se de efetivas operações de venda de mercadorias, como se vê dos documentos anexados a título exemplificativo (doc. 11)”.

E tem razão a recorrente. Os documentos encapsulados no arquivo juntado ao processo com o título “Documentos Diversos – Outros – Doc_11_1_CTRCs e NFs de Vendas”, mostram que alguns conhecimentos de transporte estão vinculados a notas fiscais de venda (CFOP 6101), de tal forma que resta caracterizado, para fins de creditamento das Contribuições não cumulativas, o enquadramento no disposto no IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Assim, revento as glosas relativas aos fretes de produtos, suportados pela recorrente, cujos conhecimentos de transporte estejam vinculados a notas fiscais com o CFOP 6101.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos: (I) aos seguintes insumos (bens e serviços): (i) Betzdearborn H218; (ii) Carbonato de Sódio (Barrilha leve); (iii) Carvão Ativado; (iv) Cloro Líquido; (v) Elemento Filtrante – ref. DN-3-03; (vi) Hidróxido de Cálcio (Cal Hidratada); (vii) Kurita Oxa 101; (viii) Kurita Oxm 201; (ix) Kuriverter EC-702 (bissulfito); (x) Petroflo 20Y114; (xi) Polieletrólito – ref. floerger em; (xii) Purate; (xiii) Sulfato Alumínio férrico líquido; (xiv) óleo combustível; (xv) carvão; (xvi) gás natural; (xvii) diesel marítimo; e (xviii) serviços associados à operação do Pier IV; (II) às despesas com “Uso e Transmissão de Rede”; (III) aos fretes de produtos, suportados pela recorrente, cujos conhecimentos de transporte estejam vinculados a

notas fiscais com o CFOP 5501; (IV) aos fretes de produtos, suportados pela recorrente, cujos conhecimentos de transporte estejam vinculados a notas fiscais com o CFOP 6101.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles

Voto Vencedor

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Redatora designada.

Com o devido respeito ao voto do ilustre relator, discordo de suas conclusões no presente processo no tocante aos gastos com frete para transporte de produtos acabados.

Entendo de modo diferente. As despesas com fretes para o transporte de produtos em elaboração (inacabados) e acabados, inclusive entre os estabelecimentos do próprio contribuinte, integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, se enquadram no conceito de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003.

Cediço que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para determinado processo produtivo, com base na concepção de insumo construída pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, que privilegiou a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Os critérios de essencialidade e relevância estão detalhados no voto da Min. Regina Helena Costa:

“diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Diante disso, entendo que os gastos com frete para transporte de produtos já prontos para comercialização constituem despesas de alta essencialidade e relevância, tendo em vista que o produto não teria condições de ser escoado se não fosse transportado adequadamente.

Nesse trilhar, destaca-se o Acórdão n. 9303-009.047 – CSRF / 3ª Turma, de 17 de julho de 2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. Para conhecimento do Recurso Especial, é necessária a comprovação de divergência jurisprudencial pelo recorrente. Não é possível a verificação de divergência quando as discussões travadas no acórdão recorrido e no paradigma se referem a matérias diversas.

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

Além disso, entendimento diverso, mas ainda favorável, que concede o crédito, em relação à transferência de produto acabado, por constituírem despesas na operação de venda, considerada de modo ampliado. Nesse sentido, o Acórdão n. 9303007.285 – 3ª Turma, de 15 de agosto de 2018:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE
SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, consequentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. MERCADORIAS PARA REVENDA. DEPÓSITO FECHADO E ARMAZÉM GERAL. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos sobre as despesas com fretes incorridas com a transferência/transporte de mercadorias adquiridas para revenda para depósito fechado e/ ou armazém geral está condicionada à comprovação de que as respectivas mercadorias estão sujeitas ao pagamento da contribuição, tendo em vista que tais despesas integram o custo de suas vendas.

Assim, as despesas com fretes contratados para a transferência de produto acabado entre seus estabelecimentos, ou destes para empresa de armazenagem devem gerar créditos.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins