



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13603.902121/2013-73
Recurso nº Voluntário
Resolução nº 3402-003.471 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2022
Assunto DILIGÊNCIA - PIS/PASEP
Recorrente TEKSID DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Alexandre Freitas Costa, João José Schini Norbiato (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro João José Schini Norbiato.

Relatório

Versa o presente litígio sobre Pedido Eletrônico de Ressarcimento de crédito de PIS/PASEP não-cumulativo, indicado para compensação com débitos de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, reproduzo abaixo o relatório da decisão de primeira instância:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO E DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO

Trata-se de Pedido Eletrônico de Ressarcimento - PER nº 39703.48245.210109.1.085670, informando crédito referente a ressarcimento de **PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO, 4º Trimestre de 2008**, no montante de **R\$ 371.560,75**, seguido de Declaração(ões) de Compensação – Dcomp relativa(s) ao mesmo crédito, apresentados pela Contribuinte acima qualificada.

O referido PER foi objeto de Ação Fiscal – MPF nº 06.1.10.002013003118, dando origem ao Termo de Verificação Fiscal e à Tabela “Notas Fiscais de Serviços Glosadas” (fls. 2788/2815). Em síntese, a Fiscalização informou que:

- A ação fiscal concentrou-se basicamente na comparação entre os valores constantes do DACON, da escrituração contábil, das notas fiscais de entrada e saída e das diversas planilhas informativas apresentados pelo contribuinte.
- Após definir o conceito de insumo com base nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 (PIS) e 404/2004 (Cofins), e expor as regras relativas ao desconto de crédito de PIS e Cofins no regime não-cumulativo, de acordo com as Leis nºs 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (Cofins), a Fiscalização descreveu as situações nas quais o contribuinte deixou de observar as normas que disciplinam o direito ao crédito do PIS e da Cofins:

o Planilha de Serviços:

1. Recebimento de Amostras: amostras para testes recebidas para análise da viabilidade comercial.
 2. Contratação de mão de obra de empregados temporários.
 3. Escolta armada no trajeto de São Paulo/Betim.
 4. Movimentação de sucata no pátio da FIAT: o serviço foi realizado nas dependências de estabelecimento de um fornecedor de "insumo", serviço este realizado por terceiros e que não faz parte do processo da produção de bens do contribuinte, mas que, na verdade, o precede.
 5. Transporte Betim - Betim e Processo Industrialização Produto: serviço de transporte de matéria prima realizado entre estabelecimentos da própria empresa. Transporte de insumos para industrialização por conta e ordem de terceiros.
- **Frete Filial SJC**: frete realizado para remessa de insumos para industrialização por encomenda realizada em outra empresa. Transporte SJC (Filial) x Empresa industrializadora (TUPY S/A).
 - **Aviso de Débitos**: trata-se de diferenças apuradas entre o preço faturado e o preço acordado, que são acertados mediante a emissão de aviso de débitos.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.471 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.902121/2013-73

- **Frete na Venda - Matriz:** créditos oriundos de operação de frete na venda para o exterior, cujo ônus foi por conta da Interessada. Toda a documentação apresentada pelo contribuinte está relacionada com despesas relativas a procedimentos de exportação, quais sejam: o frete, propriamente dito, toda a logística, a capatazia, taxas de documentação, de armazenagem, de descarga, seguros, etc.
- Ao se creditar de valores sobre fretes internacionais prestados por transportadoras internacionais, o contribuinte comete dois equívocos: 1 - pelo fato do transportador não ser Pessoa Jurídica domiciliada no país; 2 - pelo fato do frete, nesta situação, não constituir um insumo, mas sim uma despesa de venda.
- Somado ao todo já exposto, ressalte-se que o contribuinte utiliza créditos extemporâneos, o que se constata na análise da documentação apresentada relativa aos fretes internacionais, dentre as quais constam muitos recibos de datas pretéritas ao período em análise.
- **Valores em Análise:** valores para os quais o contribuinte não justifica ou comprova a origem, razão pela qual foram sumariamente glosados.
- Após aferir créditos, valores e períodos a serem compensados, a autoridade fiscal efetuou as glosas, totalizando o valor do PIS e da Cofins sobre estes valores, para cada mês, conforme tabela de fls. 2809/2810.
- Concluindo, a Fiscalização entendeu que não foi confirmado integralmente o crédito informado nos PER n.ºs 39703.48245.210109.1.1.08-5670 (PIS) e 09499.83843.211009.1.1.09-7110 (Cofins).

Em consequência, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de jurisdição da contribuinte emitiu o Despacho Decisório de fls. 2816/2818, no qual reconhece o direito ao Ressarcimento de PIS no valor de R\$ 276.626,42 e declara:

- Homologadas as compensações transmitidas por meio das DCOMPs n.º 36176.90920.210109.1.3.088129, 10260.42504.120209.1.3.082116 e 32679.93008.250209.1.3.085748.
- Homologadas parcialmente as compensações transmitidas por meio da DCOMP n.º 21993.51706.130412.1.3.088008.
- Não homologadas as compensações transmitidas por meio das DCOMPs n.º 10822.79616.200412.1.7.081001 e 29215.95277.130412.1.3.083881.

Cientificada pessoalmente do Despacho Decisório em 17/01/2014 (fl. 2823), a Interessada apresentou, em 18/02/2014, a Manifestação de Inconformidade de fls. 2831/2867, e documentos anexos, a seguir sintetizada:

- Na presente defesa, a Impugnante se volta contra a parte do crédito não reconhecido, exceto no que diz respeito aos valores "em análise", em que informa que irá providenciar o pagamento integral desta parcela, cujo comprovante será oportunamente anexado aos presentes autos.
- Requer o julgamento conjunto com o processo nº 13603.902122/2013-18 (glosas de Cofins), uma vez que se referem a mesma matéria e advém do mesmo procedimento de fiscalização.
- Inicialmente a Impugnante traça um panorama sobre a não cumulatividade do PIS e da Cofins e a amplitude do conceito de insumo, bem como o entendimento externado pelo CARF e pelos Tribunais Judiciais.
- Alega que na tentativa de definir o conceito de "insumo", a Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativas n.ºs 247/02 e 404/04, nas quais se valeu de

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.471 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.902121/2013-73

interpretações aplicáveis ao IPI e ao ICMS. Tais Instruções Normativas definiram como "insumos" passíveis de gerar créditos apenas *"a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações (...) em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação"*.

- A interpretação conferida pelo Fisco, e adotada no Termo de Verificação Fiscal constante do presente processo, não apenas desconsidera as diferenças entre as materialidades do IPI e do PIS/COFINS, como também a diferença metodológica entre a não-cumulatividade do imposto e a das contribuições sociais. Ademais, é bom lembrar que a posição adotada pela Autoridade Administrativa está estabelecida em Instrução Normativa, e não na lei propriamente dita.
- Afastada a visão restritiva que a Administração Federal pretendeu dar à questão, doutrina e jurisprudência estão acordes que a qualidade de "insumo" resulta da relação de essencialidade entre aquilo que é reputado "insumo" e o produto final comercializado pelo contribuinte.
- Os insumos, para fins das citadas contribuições, devem ser todos aqueles elementos essenciais ao regular funcionamento da atividade econômica da empresa como um todo. Deve ser esta a interpretação da lei, pois se deve utilizar *"como critério a base econômica do tributo, ou seja, a receita"*.
- Segundo doutrina e jurisprudência pacíficas, deve ser afastada a conceituação prevista nas INs nºs 247/02 e 404/04, diplomas infra-legais que trouxeram, para as contribuições sociais não-cumulativas, a aceção restrita do conceito de "insumo", valendo-se daquela tragada na legislação do IPI.
- Assim, "insumo" abarca os custos, despesas e os gastos essenciais vinculados à atividade produtiva do sujeito passivo.

Da aquisição de amostras de blocos de motor e insertos para realização de testes de viabilidade comercial

- Na hipótese sob análise, identifica-se dois tipos de mercadorias, adquiridas para análise de viabilidade comercial: (i) a primeira refere-se ao recebimento de amostras de blocos de motor da Fiat Auto Argentina que apresentaram avarias; (ii) o segundo diz respeito à aquisição de "insertos", que são peças utilizadas no processo produtivo da Impugnante (Notas Fiscais anexas, doc nº 05).
- Os citados bens figuram como insumos da atividade da Impugnante, que têm a função de integrar as etapas de produção, aprimorando-as permanentemente. Assim, diante da necessidade das amostras adquiridas para a realização de testes, os quais revelam-se indispensáveis ao empreendimento industrial, estes bens devem ser qualificados como insumos, nos termos do art. 3º, inc. II, da Lei nº 10.833/03, que preconiza que o creditamento está diretamente relacionado aos bens e serviços que sejam essenciais ao processo produtivo da pessoa jurídica, analisado em sua completude.
- É importante destacar que a legislação de regência, ao cuidar do creditamento, trata de "bens/serviços utilizados como insumos de produtos destinados à venda", não estabelecendo qualquer limitação no tocante ao momento em que estes insumos serão aproveitados na atividade empresarial.
- Vale destacar, por fim, que em virtude da natureza dos testes realizados, todas as amostras foram integralmente consumidas (não houve o retorno/devolução), gerando inegável custo vinculado à atividade produtiva da Impugnante. Em adendo a esta consideração, deve-se ressaltar, também, que referidos bens foram tributados normalmente no ato da aquisição.

Da contratação de mão de obra temporária

- Em linhas gerais, os serviços contratados têm por objeto a manutenção preventiva de máquinas, reparação de avarias, entre outros serviços relacionados às etapas de

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.471 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.902121/2013-73

produção, tais como usinagem, moldagem, acabamento, produção de "machos", fornos e tratamento térmico. Tratam-se, pois, de serviços de mão de obra que são utilizados de forma direta na etapa produtiva da Impugnante.

- Conforme se vê, a hipótese destes autos, (i) o contribuinte contratou serviços de mão de obra para utilização direta em seu processo produtivo, (ii) apurou créditos sobre o gasto correspondente, (iii) mas viu cerceado seu direito diante de interpretação restritiva capitaneada pelo Fisco.

Escolta armada no transporte de cobre e níquel

- Ao contrário do que se asseverou no relatório fiscal, o serviço de escolta armada, contratado para o transporte específico do cobre e do níquel (matérias primas indispensáveis ao processo produtivo da Impugnante), configura verdadeiro insumo para a Impugnante, dada sua essencialidade. Adicionalmente deve-se destacar que o gasto relacionado a este serviço integra, inegavelmente, o custo de aquisição dos insumos e, por este motivo, também deve autorizar o creditamento, nos termos do art. 3º, inc. II, da Lei nº 10.833/03.

Movimentação de sucata no pátio da FIAT

- No processo produtivo da Impugnante, a sucata representa um dos principais insumos utilizados, que são adquiridos da FIAT Automóveis S/A. Antes de ser remetido à Impugnante, porém, é necessário que o produto seja segregado, ainda no pátio da FIAT, da "sucata bruta" produzida por esta, bem como organizado (formação de lotes) de forma a viabilizar o seu transporte. Nesse contexto, a Impugnante promove a contratação de serviços, prestados por terceiros, cujo escopo é a prestação da logística necessária para a movimentação da sucata na área da FIAT, em Betim/MG (Notas Fiscais anexas - doc. nº 09).
- O crédito não foi reconhecido por se entender que o serviço contratado antecede as etapas do processo produtivo da Impugnante. Desconsiderou-se, assim, que estes serviços configuram etapa essencial à própria fabricação dos bens produzidos pela Impugnante.
- Toda a movimentação da sucata, neste contexto, presta-se a separar o que realmente possui valor para a Impugnante como insumo e, após esta etapa, consolidar o material em volumes para a otimização de seu transporte até o local onde será utilizada. O fato de o serviço de logística contratado ser anterior ao processo produtivo é uma decorrência natural de seu objeto (o trato de insumo), mas não deslegitima o crédito que a Impugnante faz *jus*, obviamente.
- Não se pode olvidar que o serviço em comento compõe o custo de aquisição do próprio insumo (sucata), de modo a possibilitar o reconhecimento do direito ao crédito. Destaca-se, neste sentido, que a própria Receita Federal permite o creditamento do frete na aquisição de insumos por entender que a despesa compõe o seu custo de aquisição, conforme exposto. Por esta razão, o crédito decorrente de despesas vinculadas à movimentação de insumos também deve ser assegurado.

Transporte de insumos/matéria prima entre estabelecimentos da Impugnante e transporte de insumos para industrialização por conta e ordem de terceiros

- No caso em análise, os fretes autuados possuem, inegavelmente, a natureza de insumos vinculados ao processo produtivo da Impugnante. Em função de seu grande porte produtivo, a Impugnante necessita, permanentemente, deslocar insumos de produção entre seus estabelecimentos para o desempenho de suas atividades, além de remetê-los para industrialização em empresas parceiras.
- Por razões ligadas à logística de seu empreendimento industrial, é comum que a aquisição de alguns insumos se concentre em um determinado estabelecimento, para que este os distribua aos demais. Especificamente quanto ao crédito glosado, verifica-se que este decorre de custos suportados pela Impugnante com o transporte

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.471 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.902121/2013-73

de insumos entre seus estabelecimentos localizados em Betim/MG e, também, para industrialização em empresas especializadas, que promovem a industrialização para posterior comercialização (Notas Fiscais anexas - doc. nº 10).

- De acordo com o entendimento do CARF, desde que o frete seja realizado para o transporte de insumos, produtos acabados, ou produto vendido, entre estabelecimentos da mesma empresa, ou para fins de industrialização, há que se legitimar o crédito do contribuinte, seja com fundamento no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/03 (frete caracterizado como insumo), seja com amparo no inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 (frete propriamente dito).

Frete referente à filial da Impugnante em São José dos Campos/SP

- Os fundamentos para a glosa são análogos àqueles tratados no tópico anterior, motivo pelo qual as razões de direito lá expendidas para manutenção do crédito devem ser integralmente aplicadas à presente hipótese, no sentido de que o frete incorrido no transporte de insumos para industrialização gera direito de crédito de PIS/Cofins.
- A situação objeto desta glosa consiste na contratação de frete para transporte de produto, com saída da filial da Impugnante em São José dos Campos/SP e chegada na empresa Tupy, que é responsável pela usinagem do bem para que ele fique em conformidade com as exigências de determinados clientes. Realizado o processo de industrialização, o bem retorna ao estabelecimento da Impugnante em São José dos Campos/SP e, posteriormente, é remetido para venda.
- O frete glosado, portanto, refere-se exatamente ao transporte do bem/insumo (ida e volta) para industrialização.
- Por fim, cumpre apenas esclarecer questão atinente ao frete da embalagem do bem, que fora igualmente objeto de glosa pela Fiscalização. O bem transportado, neste caso, refere-se a uma peça componente de motores de veículos, que contém grande quantidade de ferro e não pode ficar exposto "ao tempo", tampouco em contato direto com o solo, sob pena de sofrer ação da ferrugem e outras substâncias corrosivas. Por esta razão, a Impugnante transporta esta mercadoria embalada nos denominados pallets e, quando há o empilhamento de motores, deve-se colocar entre eles um separador de madeira. Ressalte-se que os pallets e os separadores de madeira fazem parte da embalagem do produto, sendo, portanto, incorporados à mercadoria (doc. nº 12).
- Assim, embora o custo do frete seja único, são emitidos dois conhecimentos de transportes para acobertar a operação de venda, um para a mercadoria e outro para a embalagem, a qual possui função indispensável no transporte, como visto.
- Dessa forma, o fato de o frete da embalagem ser cobrado de forma apartada do frete do insumo transportado não é motivo suficiente para que o crédito respectivo não seja concedido. Considerando-se que a embalagem é essencial para o transporte da mercadoria, o crédito do frete para seu transporte também deve ser assegurado, pelos mesmos fundamentos.

Frete na venda ao exterior

- No entendimento da Fiscalização, o crédito relacionado ao frete internacional seria indevido por três principais motivos: (i) inclusão de despesas estranhas ao frete e à armazenagem, tais como seguros, taxas, capatazia etc; (ii) serviço de frete pago a pessoa jurídica domiciliada no exterior (o transportador/armador), não obstante a contratação do transporte ter sido acertada com o agenciador, aqui domiciliado; e, finalmente, (iii) apropriação de crédito extemporâneo sem a retificação dos DACONs e DCTF's.
- Sobre o primeiro item, cumpre ressaltar que a possibilidade de creditamento sobre "armazenagem da mercadoria e frete na operação de venda" deve abarcar outras despesas indissociáveis a elas, na medida em que a Impugnante é obrigada a

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.471 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.902121/2013-73

suportá-las, por força de lei. Ademais, todas elas compõem, inegavelmente, o custo final do transporte do produto exportado, integrando, pois, o frete da operação de venda, conforme determina o art. 3º, inc. IX, da Lei nº 10.833/03.

- Quanto ao segundo item, sua improcedência decorre de erro de fato e de direito incorrido pela Fiscalização: conforme será demonstrado a seguir, eis que (a) ao contrário do que consta no relatório fiscal, parte dos fretes internacionais foram prestados por pessoa jurídica domiciliada no país (isto é, por armador brasileiro) e, (b) quanto aos demais fretes, em relação aos quais a Impugnante contratou o agenciador brasileiro para intermediar a operação, o crédito também lhe é assegurado pela legislação.
- **(a) o frete contratado diretamente com transportador/armador brasileiro.** No período fiscalizado, a Impugnante contratou o serviço de frete internacional com as seguintes empresas mencionadas na tabela abaixo, sendo que não houve o reconhecimento do crédito em relação a nenhuma delas:

CNPJ	RAZÃO SOCIAL
60867520.0001.28	HAMBURG SUD BRASIL LTDA
42581413.0001.57	COMPANHIA LIBRA DE NAVEGAÇÃO
02378779.0005.32	MSC MEDITERRANEAN SHIPPING DO
08858830.0001.66	ELO MULTIMODAL AGENCIAMENTO E
03378611.0001.66	SEA SKY LOGÍSTICA DE TRANSPORT
07073039.0001.88	CSAV GROUP AGENCIES BRAZIL AGE
02378779.0001.09	MSC MEDITERRANEAN SHIPPING DO
30259220.0005.29	MAERSK BRASIL BRASMAR LTDA
60867520.0003.90	HSAC LOGÍSTICA LTDA
96452545.0001.08	HAPAG-LLOYD BRASIL AGENCIAMENT
02836056.0037.17	DHL LOGISTICS (BRAZIL) LTDA
02427026.0020.09	ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA
32082489.0021.28	OCEANUS AGÊNCIA MARÍTIMA SA

- Ao contrário do afirmado pelo Fisco, algumas empresas arroladas acima possuem domicílio no Brasil, e, além disso, foram contratadas para realizarem o frete na operação de exportação e não apenas agenciá-lo/intermediá-lo.
- Para que esta demonstração fique devidamente clara, é importante conferir a atuação das seguintes empresas, em relação ao serviço de frete internacional contratado pela Impugnante:

COMPANHIA LIBRA DE NAVEGAÇÃO: trata-se de transportadora/armadora brasileira, identificada pelo CNPJ nº 42.581.413/0001-57. Esta constatação defluiu da simples análise do cartão CNPJ da pessoa jurídica, onde se vê claramente que ela se dedica à atividade de "Transporte marítimo de longo curso - Carga" e possui domicílio no Estado de São Paulo. Outra prova do que se está a afirmar é o "Certificado de Registro de Armador", emitido pelo Tribunal Marítimo da República Federativa do Brasil (doc. nº 13).

- Em reforço a estas considerações, conforme se verifica dos documentos atinentes à operação de exportação, com destaque ao conhecimento de embarque (*Bill of Lading*), o serviço de transporte foi contratado diretamente com a COMPANHIA LIBRA DE NAVEGAÇÃO, sem a intermediação de agenciadores.

ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.: Neste caso, a contratação do frete deu-se com a empresa identificada pelo CNPJ nº 02.427.026/0020-09, domiciliada no Estado do Rio de Janeiro, que se dedica ao transporte marítimo de cargas. Novamente, cabe destaque ao "Certificado de Registro de Armador", expedido pelo Tribunal Marítimo da República Federativa do Brasil em seu favor, que comprova sua condição de "armadora/proprietária" de embarcação (doc. nº 13).

- Do mesmo modo, conforme se verifica dos documentos atinentes à operação de exportação, com destaque ao conhecimento de embarque (*Bill of Lading*), o serviço de transporte foi contratado diretamente com a ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA., sem a intermediação de agenciadores.
- Conforme demonstrado, nas situações delineadas acima, o frete internacional foi contratado e realizado diretamente por empresa que possui domicílio no Brasil, sendo que todas as despesas foram pagas a pessoas jurídicas aqui domiciliadas.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.471 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.902121/2013-73

- Quanto às demais empresas listadas na relação supra, elas foram contratadas pela Impugnante como agenciadoras do frete marítimo, o que não tem o condão de retirar a higidez do crédito pretendido. Igualmente, as despesas incorridas com o frete nas respectivas vendas autorizam o respectivo creditamento, de acordo com a melhor exegese da matéria, conforme se passa a expor.
- **(b) o frete contratado com agenciador brasileiro.** No presente caso, em que o crédito é calculado sobre o serviço do frete internacional, torna-se necessário aprofundar a análise desta operação, identificando os agentes que dela participam, para verificar se o creditamento atende à previsão legal. Como subsídio desta tarefa, deve-se adotar as disposições contidas na IN RFB nº 800/07, que trata "*sobre o controle aduaneiro informatizado da movimentação de embarcações, cargas e unidades de carga nos portos alfandegados*" e traz definições importantes sobre vários termos legais.
- armador: pessoa física ou jurídica que, em seu nome ou sob sua responsabilidade, apresta a embarcação para sua utilização no serviço de transporte; (art. 2º, IV)
- transportador: pessoa jurídica que presta serviços de transporte e emite conhecimento de carga; (art. 2º, V)
- agência de navegação/agenciador marítimo: pessoa jurídica nacional que representa a empresa de navegação (o transportador ou o armador) em um ou mais portos no País. (art. 4º, § 1º).
- Verifica-se que o serviço de frete internacional, quando prestado por transportador (ou armador) estrangeiro, deve, obrigatoriamente, ser intermediado/representado por agência marítima brasileira (agente de carga), consoante dispõem os arts. 3º e 4º da citada Instrução Normativa. Assim, em virtude da imposição legal de contratação de uma agência marítima para viabilização do frete internacional, quando prestado por pessoa jurídica estrangeira, a Instrução Normativa equipara estas duas figuras (o transportador e o agenciador).
- Com efeito, de acordo com o art. 5º da IN, as "*referências nesta Instrução Normativa a transportador abrangem a sua representação por agência de navegação ou por agente de carga*" e, de acordo com o art. 2º, § 1º, IV, "*o transportador classifica-se em (...) agente de carga, quando se tratar de consolidador ou desconsolidador nacional*" (o consolidador é aquele que acoberta conhecimentos de carga para transporte sob um único conhecimento -art. 2º, II).
- Assim, nos casos em que a Impugnante contrata agências marítimas brasileiras para intermediação do frete na operação de venda ao exterior, para os efeitos legais, segundo a própria Instrução Normativa, estas agências se equiparam ao transportador marítimo, aplicando-se a elas o tratamento dispensado a este.
- Portanto, quando a lei determina que só haverá o creditamento quanto ao serviço contratado/pago a pessoa jurídica domiciliada no país, tem-se que a contratação da agência marítima - decorrente de imposição legal - , para intermediação do frete internacional prestado por transportador estrangeiro, atende ao comando legal; pois as duas figuras são equiparadas pela legislação de regência.
- Por último, sobre a alegada necessidade de retificação de DCTF's e DACON's, para aproveitamento de créditos extemporâneos, do mesmo modo não assiste razão ao Fisco. De acordo com o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/03, o "*crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes*", desde que respeitado o prazo de 5 (cinco) anos a contar do fato que deu ensejo ao nascimento do crédito. Assim, o contribuinte pode aproveitar créditos em períodos distintos daqueles em que foram apurados inicialmente, sendo que a legislação não impõe outra condicionante, senão a observância do prazo de cinco anos para tanto.
- Quando a autoridade fiscal exige que o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/Cofins seja precedido da retificação de todas as DACONs e DCTFs, desde o

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.471 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.902121/2013-73

período em que houve a apuração do crédito (momento em que se verificou o custo), até a data em que foi transmitido o pedido de ressarcimento, percebe-se, claramente, que está a impor obrigação não prevista em lei.

- Desta forma, afastadas todas as alegações tecidas pela Fiscalização para amparar a glosa, deve ser reconhecido o direito da Impugnante de se creditar sobre os fretes internacionais (e demais despesas correlatas), seja ele contratado diretamente com empresa transportadora brasileira, ou junto a agenciadores, aqui situados.

Aviso de débitos

- Trata-se de discordância da Fiscalização em relação a procedimento específico adotado pela Impugnante para a regularização de suas obrigações fiscais, por não reconhecer os avisos de débito como documentos hábeis a respaldar o crédito.
- Nas negociações comerciais estabelecidas entre a Impugnante e seus clientes, por vezes, o preço final do produto vendido ainda não é conhecido antes do início do faturamento. Em decorrência da dinâmica de sua atividade industrial/comercial, é comum que as tratativas relacionadas ao valor das operações mercantis não sejam definidas antes do encerramento do faturamento e a consequente emissão dos documentos fiscais que as amparam, fazendo com que os valores submetidos à tributação sejam superiores àqueles realmente devidos.
- Estas diferenças apuradas entre o preço faturado e o preço efetivamente acordado são ajustadas mediante a emissão dos "avisos de débitos" pelos clientes da Impugnante, documentos nos quais são identificados os principais dados da operação (número da nota fiscal, irregularidade ocorrida, diferença de valores dos tributos incidentes etc. - doc. nº 14) e que permitem o efetivo controle por parte do Fisco.
- Para elucidar a questão, confira-se o seguinte exemplo: a TEKSID realiza a venda de um bloco de motor no valor de R\$ 10.000,00, inicialmente. Após a celebração do negócio, e depois de emitidos os respectivos documentos fiscais, verifica-se a necessidade de proceder com um ajuste no preço da mercadoria da ordem de R\$ 1.000,00. Considerando-se este abatimento, tem-se que a receita da Impugnante advinda desta operação foi efetivamente de R\$ 9.000,00, valor sobre o qual devem ser recolhidos o PIS/Pasep e a Cofins. Assim, para neutralizar este efeito nos registros contábeis da Impugnante, seu cliente emite uma "nota de débito" no valor de R\$ 1.000,00 (o valor do ajuste do preço).
- Cita a Solução de Consulta nº 373/2008, formulada pela Magnetti Marelli Cofap Cia Fabricadora de Peças, empresa pertencente ao grupo econômico da Impugnante (doc nº 14).
- Este ajuste de preço acarreta uma redução nos valores devidos pela Impugnante a título de PIS/Cofins gerando, por conseguinte, um crédito passível de aproveitamento. As diferenças decorrentes desta situação eram acertadas mediante a emissão dos "avisos de débitos", podendo ocorrer no mesmo período de apuração, ou em períodos posteriores (quando, em tese, o contribuinte já efetuou o recolhimento das contribuições).
- De acordo com a Receita Federal, se a divergência de valores for constatada no mesmo período de apuração, o contribuinte pode fazer ajustes em sua contabilidade para delimitação da correta base de cálculo. A importância na distinção do período de apuração reside na circunstância de que, no decorrer do período, ainda não houve o recolhimento de valores em prol do erário, viabilizando, assim, a adequação da base de cálculo das contribuições, com amparo nos "avisos de débitos".
- Lado outro, se estas divergências se verificarem em períodos posteriores, quando as contribuições já tiverem sido apuradas e recolhidas, o contribuinte deverá tratar os valores tributados a maior como indébito tributário e pleitear sua restituição/compensação administrativamente.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.471 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.902121/2013-73

- É importante esclarecer que, quando do aproveitamento do crédito vinculado aos "avisos de débitos", a Impugnante lançou o respectivo valor em seu DACON na linha correspondente "às devoluções de vendas" (ficha 06/linha 12). Como o crédito foi lançado na própria escrituração da Impugnante, não houve o acréscimo de juros SELIC, tal como ocorreria se tivesse sido apresentado um pedido de restituição.
- Com fulcro no princípio da verdade material, deve ser garantido o aproveitamento integral do crédito vinculado aos "avisos de débito" emitidos pelos clientes da Impugnante, ante a inegável idoneidade do documento.
- Cita doutrina e jurisprudência administrativa e judicial.

AUTO DE INFRAÇÃO – PROCESSO Nº 13603.720087/2014-00

Em decorrência da não homologação das compensações de que trata o presente processo, foi lavrado Auto de Infração para a exigência de multa isolada, que deu origem ao processo administrativo nº 13603.720087/2014-00, em apenso. Ressalte-se que todas as referências a números de folhas feitas neste item do relatório se referem ao processo apenso.

A Fiscalização efetuou o lançamento de ofício da multa isolada, nos termos dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (fls. 2/7), correspondente a 50% sobre o crédito objeto de DCOMP não homologada. Valor total da multa lançada: **R\$ 47.450,18**.

Cientificada pessoalmente da autuação em 17/01/2014 (fls. 3 e 6), a Interessada apresentou, em 18/02/2014, a impugnação (fls. 13/24) e documentos anexos, para alegar, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

1. Impossibilidade de exigência da multa isolada, ante a existência de medida judicial vigente que veda expressamente tal conduta

- Em maio de 2013, a Impugnante impetrou mandado de segurança, autuado sob o nº 0024552-56.2013.4.01.3800 (doc. nº 05), com o objetivo que lhe fosse assegurado o direito de não sofrer a aplicação das multas isoladas previstas nos §§ 15 e 17 da Lei n. 9.430/96, instituídas pela Lei 12.249/12, quando a autoridade administrativa (i) indeferir/julgar indevido pedido de ressarcimento ou (ii) não homologar declaração de compensação.
- Por ocasião da sentença, o i. Magistrado acolheu as alegações da então Impetrante e concedeu integralmente a segurança requerida. Em seguida, a União Federal interpôs recurso de Apelação, que foi recebido apenas no efeito devolutivo (ou seja, os efeitos emanados da sentença não foram suspensos), sendo que atualmente o processo aguarda julgamento de segunda instância.
- Conclui-se, então, que o comando emanado do Poder Judiciário está vigente desde quando prolatada a sentença (05/09/2013), impondo-se sua observância pelas autoridades fiscais, nos exatos termos em que restou consignado:

"Diante do exposto, JULGO PROCEDENTE, o pedido e CONCEDO A SEGURANÇA, na AÇÃO MANDAMENTAL (0024552-56.2013.4.01.3800) (...), para reconhecer, a inconstitucionalidade/ilegalidade dos §§15 e 17 do art. 74 da Lei n. 9.430/96 (com a redação dada pelo art. 62 da Lei n. 12.249/10) e declarar a impossibilidade de a Autoridade Coatora aplicar, pessoalmente ou por seus subordinados, as multas isoladas previstas nos referidos dispositivos." (grifou-se)

- Conforme se extrai do trecho acima, portanto, o Fisco estava (e ainda está) impedido de autuar a Impugnante com as citadas multas, em decorrência de expressa ordem judicial.
- Dessa forma, ao não homologar as compensações declaradas pela Impugnante e, considerando-se a plena vigência da sentença supra, o único comportamento permitido ao agente fiscal seria o lançamento da multa para fins de prevenção da decadência, como determinado pelo art. 63 da Lei nº 9.430/96; o que não foi

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.471 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.902121/2013-73

observado. A partir da leitura do Auto de Infração, vê-se que a Fiscalização está a exigir, efetivamente, o adimplemento do crédito tributário, consignando, inclusive, prazo para pagamento ou apresentação de defesa.

2. Afrenta à irretroatividade: a imposição da multa isolada tem como fundamento fato anterior à sua instituição

- A multa isolada em tela foi instituída pelo art. 62 da Lei nº 12.249/10, que acrescentou os §§ 15 e 17 ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, com vigência já a partir de 16 de dezembro de 2009. Contudo, o Pedido de Ressarcimento (PER) que deu origem à imposição da presente multa foi transmitido pela Impugnante em período anterior a esta data: 21/01/2009.
- Do simples confronto das datas, é possível perceber que a Lei nº 12.249/10 retroagiu, indevidamente, para atingir Pedido de Ressarcimento transmitido pela Impugnante em período anterior à sua vigência. No passado, vale registrar, vigorava o art. 18 da Lei nº 10.833/03 que exigia, para aplicação da multa isolada, a "*falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo*", o que não é o caso dos autos.
- A autoridade lançadora, todavia, tomou como marco temporal para aplicação da penalidade a data em que foram transmitidas as Declarações de Compensação que restaram não homologadas (13/04/12 e 20/04/12). É importante destacar, neste ponto, que a não homologação destas DCOMPs decorreu de suposta insuficiência do crédito pleiteado.
- Todavia, deve-se adotar, para fins de aplicação da multa, o momento em que a Impugnante informou seu crédito à Receita Federal, já que a sanção em análise visa coibir pleitos creditórios que se mostrem indevidos, seja via ressarcimento, ou mediante compensação.
- Assim, resta claro que a multa isolada não pode ser exigida para o PER em tela, transmitido em data anterior a 16/12/09 (vigência do art. 62 da Lei nº 12.249/10), sob pena de sua aplicação recair sobre fato anterior à sua instituição. É dizer, a citada multa só pode ser exigida em relação a Pedidos de Ressarcimento transmitido em data posterior à sua vigência.

3. Impossibilidade de concomitância com a multa de 20% (aplicação da "teoria da absorção" ou regra do *ne bis in idem*)

- No despacho decisório que não homologou as declarações de compensação, já foi aplicada a multa de mora de 20%, nos termos do art. 38 da IN nº 900/08 (vigente no período em questão) c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/96. Isso porque, com o indeferimento da compensação, o débito compensado ficou em aberto, sendo então exigido com os consectários legais devidos (entre os quais está a multa moratória - doc. nº 07).
- Sem maiores esforços, é possível perceber que a multa isolada de 50% (ora aplicada) e a multa de mora de 20% (exigida sobre o débito que ficou em aberto) advieram do mesmo fato: a não homologação das declarações de compensação.
- O que se constata, portanto, é a cumulação de sanções sobre uma só conduta. Sanções que, além disso, têm a mesma natureza e a mesma função, as duas são tributárias, pois derivam da legislação tributária, e almejam punir ou reprimir o infrator por seu descumprimento. Em casos em que há essa tríplice identidade, emerge o princípio do *ne bis in idem*, que tem por fundamento a unicidade do sistema jurídico, que leva à também unicidade da potestade punitiva estatal. O Estado, frente a um comportamento antijurídico, não pode, com o mesmo objetivo, impor mais de uma sanção.
- Assim, seja porque é mais gravosa à Impugnante, seja porque foi aplicada posteriormente, impõe-se o afastamento da multa isolada de 50%, objeto do presente Auto de Infração.

4. Subsidiariamente: necessidade de sobrestamento do presente processo

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.471 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.902121/2013-73

- Na hipótese de o lançamento não ser cancelado por qualquer das razões expostas nos tópicos 1, 2 e 3 acima, pede-se o sobrestamento do processo, em atenção à previsão contida no art. 74, § 18, da Lei nº 9.430/96, segundo a qual a apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação suspende a exigibilidade da multa aplicada. Assim, o presente feito deverá permanecer sobrestado, até a conclusão do julgamento do processo no qual se discute a regularidade da compensação não homologada (nº 13603.902121/2013-73).
- Cita doutrina e jurisprudência administrativa e judicial.

Ao final, requer:

- a) o cancelamento integral do processo nº 13603.720087/2014-00, pelas razões expostas nos tópicos 1, 2 e 3; ou
- b) subsidiariamente, o sobrestamento do presente processo, em conformidade com as razões aduzidas no tópico 4.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG, proferiu o v. Acórdão nº 02-071.320, pelo qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada no presente processo administrativo, e igualmente julgou procedente a impugnação apresentada no processo administrativo apenso nº 13603.720087/2014-00, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. AMOSTRAS. IMPOSSIBILIDADE.

As amostras adquiridas para testes somente seriam consideradas insumos, para fins de apuração de créditos no âmbito das contribuições para o PIS e da Cofins, caso sofresse alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apenas o trabalho executado por empregado temporário pode ser considerado como consumido ou aplicado no processo produtivo, ou na prestação de serviços. Todavia, sendo esse trabalho realizado por pessoa física (art. 2º da Lei nº 6.019, de 1974), não é passível de gerar créditos das contribuições para o PIS e da Cofins, em face da vedação contida no art. 3º, § 2º, inc. I, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. ESCOLTA ARMADA. IMPOSSIBILIDADE.

Para efeito de apuração de créditos do PIS e da Cofins, não se configuram como insumos os serviços de escolta armada utilizados na prestação de serviços de transporte de cargas.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.471 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.902121/2013-73

As despesas realizadas com serviços terceirizados de movimentação de insumos dentro de estabelecimento industrial, bem como de transporte de insumos para industrialização por conta e ordem de terceiros, não geram créditos do PIS e da Cofins. Com efeito, na aquisição de insumos, somente é permitido o desconto de crédito em relação ao frete pago a terceiros, por decorrência exclusiva de estar esse frete incluído no custo das mercadorias ou insumos adquiridos.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

Diferentemente dos gastos com embalagem de apresentação, não são passíveis de creditamento, na apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins, os gastos com embalagem para transporte, por não ser considerada insumo.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. OUTRAS DESPESAS.

No regime da não cumulatividade da contribuição é possível apropriar-se de crédito sobre os serviços de armazenagem e frete pagos a pessoas jurídicas, vinculados às operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, mas não é possível, entretanto, posto que o direito ao crédito depende de previsão expressa, estender os efeitos da norma permissiva a outras despesas de serviços relacionados, como seguros, taxas, capatazia, etc.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE INTERNACIONAL.

Os gastos com fretes internacionais arcados pela vendedora, decorrentes da exportação de seus produtos, não dão direito a crédito para desconto dos valores devidos a título de PIS e Cofins, na sistemática da não-cumulatividade, se o transportador for pessoa jurídica domiciliada no exterior, mesmo que o agente do transportador tenha domicílio no País.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

A determinação do crédito se dará sobre as aquisições no mês e os custos e despesas ou encargos incorridos no mês. Entretanto, é possível a alteração dos créditos relativos a determinado período, sendo imprescindível a entrega de Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e de Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF) retificadores, quando será realizado novo balanço de créditos.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. AVISO/NOTA DE DÉBITO.

O aviso/nota de débito, sendo mero expediente interno, é um documento que tem força probante relativa e que, por isso, deve ser confrontado com outros documentos relativos à operação para a comprovação desta. Ademais, importante ressaltar que não há, nas hipóteses de exclusão da base de cálculo do § 3º do art. 1º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, enquadramento possível que possa albergar a redução do faturamento em decorrência de alteração retroativa do preço.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. DECISÃO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CANCELAMENTO.

Concedida a segurança em sentença favorável ao contribuinte, que declarou a impossibilidade de a Autoridade Coatora aplicar multa isolada por compensação indevida, seus efeitos devem ser observados na esfera administrativa, devendo o lançamento ser cancelado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

DECISÃO JUDICIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. EFICÁCIA. DEVER DE OBSERVÂNCIA.

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-003.471 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.902121/2013-73

Por tratar-se de ação de natureza mandamental, as decisões de mérito exaradas em sede de mandado de segurança traduzem-se em ordens de cumprimento imediato, devendo ser observadas pela Administração Tributária.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Contribuinte foi intimada da decisão pela via eletrônica em data de **02/05/2017** (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 3795), apresentando o Recurso Voluntário de e-fls. 3799-3845 em data de **01/06/2017** (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 3798), pelo qual pediu a reforma do Acórdão recorrido, para que seja reconhecida a existência de todos os créditos de PIS utilizados no PER/DCOMP objeto deste litígio, o que fez com os mesmos argumentos da peça de manifestação de inconformidade, acima relatado.

Apresentado o recurso, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Do objeto do presente litígio

Versa o presente litígio sobre Pedido de Ressarcimento do PIS – não cumulativo formulado por meio de PER Eletrônico nº 39703.48245.210109.1.085670, referente ao 4º Trimestre de 2008 (01/10/2008 a 31/12/2008), no valor de R\$ 371.560,75 (Trezentos e setenta e um mil, quinhentos e sessenta reais e setenta e cinco centavos).

O Pedido de Ressarcimento foi objeto de Ação Fiscal através do MPF nº 06.1.10.002013003118, para verificação da legitimidade dos créditos informados pelo contribuinte nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições – DACON, dando origem ao Termo de Verificação Fiscal e à Tabela “Notas Fiscais de Serviços Glosados”.

Conforme Despacho Decisório, vinculadas ao pedido, foram transmitidas as DCOMPs eletrônicas nºs 10260.42504.120209.1.3.082116, 10822.79616.200412.1.7.081001, 09652.62264.130412.1.3.084271, 21993.51706.130412.1.3.088008, 29215.95277.130412.1.3.083881, 32679.93008.250209.1.3.085748 e 36176.90920.210109.1.3.088129, cujos débitos passaram a integrar os processos de débito nºs 13603.723470/201321 e 13884.722019/201387.

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-003.471 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.902121/2013-73

A DRF de origem analisou o conceito de insumos para fins de apropriação dos créditos das contribuições de PIS e COFINS não cumulativos, o que fez com base nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 (PIS) e 404/2004 (COFINS).

Com isso, foi proferido Despacho Decisório com o seguinte resultado:

- Homologadas as compensações transmitidas à Receita Federal pelo contribuinte por meio do documento eletrônico de nºs 36176.90920.210109.1.3.088129, 10260.42504.120209.1.3.082116 e 32679.93008.250209.1.3.085748.
- Homologadas parcialmente as compensações transmitidas à Receita Federal pelo contribuinte por meio do documento eletrônico de nº 21993.51706.130412.1.3.088008.
- Não homologadas as compensações transmitidas à Receita Federal pelo contribuinte por meio do documento eletrônico de nºs 10822.79616.200412.1.7.081001 e 29215.95277.130412.1.3.083881

A 1ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG manteve o entendimento da DRF de origem, não reconhecendo os créditos pleiteados pela Recorrente, o que fez igualmente adotando o conceito restritivo de insumos retirado da legislação do IPI, nos termos da interpretação dada pela IN SRF 247/2002, em seu artigo 66, e pela IN SRF 404/2004, em seu artigo 8º.

Com isso, concluiu o ilustre Julgador de primeira instância, que *“podem ser considerados "insumos", utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.”*

Em síntese, as glosas efetuadas pela DRF foram mantidas pela DRJ sobre os seguintes itens:

- 1) Aquisição de amostras de blocos de motor e insertos para realização de testes de viabilidade comercial;
- 2) Contratação de mão de obra temporária;
- 3) Escolta armada no transporte de cobre e níquel;
- 4) Movimentação de sucata no pátio da FIAT;
- 5) Transporte de insumos/matéria prima entre estabelecimentos da Impugnante e transporte de insumos para industrialização por conta e ordem de terceiros;
- 6) Frete referente à filial da Impugnante em São José dos Campos/SP;
- 7) Frete na venda ao exterior:
 - i) inclusão de despesas estranhas ao frete e à armazenagem, tais como seguros, taxas, capatazia etc;
 - ii) serviço de frete prestado por pessoa jurídica domiciliada no exterior (o transportador/armador); e

iii) apropriação de crédito extemporâneo sem a retificação dos DACONs e DCTF's.

8) Diferenças entre o preço faturado e o preço acordado.

3. Da necessária conversão do julgamento do recurso em diligência

Como mencionado acima, os créditos objeto deste litígio não foram concedidos em razão do conceito restritivo de insumos adotado pela IN SRF 247/2002 e IN SRF 404/2004.

Todavia, o C. Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Egrégio Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Por esta razão, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, invocadas na decisão recorrida, as quais, repito, restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa.

Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em data de 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo transcrita:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos,

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-003.471 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.902121/2013-73

porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem destaques no texto original)

Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da 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”;

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Portanto, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, passou a abranger todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados, e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Nos termos previstos pelo artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF e, com base no entendimento adotado pelo STJ sobre o conceito de insumo para aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, antes de proceder ao julgamento deste litígio, entendo pela necessidade de

Fl. 18 da Resolução n.º 3402-003.471 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.902121/2013-73

conversão do julgamento do recurso em diligência, para que sejam apuradas a relevância e essencialidade das despesas que originaram o direito creditório pretendido pela Contribuinte.

Reitero que as análises efetuadas neste litígio não ocorreram sob os critérios de essencialidade e relevância, cabendo à Unidade de Origem a reanálise sobre os itens indicados pela Recorrente como insumos ao processo produtivo, considerando a nova interpretação determinada pelo Superior Tribunal de Justiça.

Para tanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, bem como em atenção à necessária busca pela verdade material, **proponho a conversão do julgamento do recurso em diligência**, para que a Unidade de Origem tome as seguintes providências:

- a) Intimar a Recorrente para demonstrar, de forma detalhada, e comprovar o enquadramento das despesas que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização e mantidos pela DRJ, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, delimitados no Voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018.
- b) Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para a constatação especificada nesta Resolução;
- c) Elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas no Item “a”, manifestando-se sobre os documentos apresentados pela Recorrente, bem como analisando o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado em julgamento ao REsp nº 1.221.170/PR;
- d) Recalcular as apurações conforme o resultado da diligência;
- e) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos