



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13656.900648/2016-91
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-010.086 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 23 de janeiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MINERAÇÃO CURIMBABA LTDA

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

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

INSUMOS QUE DÃO DIREITO A CRÉDITO

Na sistemática da apuração não-cumulativa, deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos.

**CRÉDITO DE FRETE DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO/INSUMOS
ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE.**

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, conseqüentemente, geram créditos da contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação ao conceito de insumos e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire (relator), que lhe deu provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designando.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Walker Araújo (suplente convocado) e Vanessa Marini Ceconello. Ausente a conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência quanto ao conceito de insumo de PIS/COFINS não-cumulativa e sobre créditos extemporâneos, interposto pela Fazenda (fls. 562/583) e admitido pelo despacho de fls. 488/491, contra o Acórdão 3201-004.052 (fls. 605/608), de 24/07/2018, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

No caso julgado, é exemplo de insumo as embalagens de acondicionamento utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o seu transporte (inclusive, rótulos e etiquetas).

BENS E SERVIÇOS. ATIVIDADES EM LABORATÓRIOS. CONTROLE DE QUALIDADE. INSUMOS E PRODUTOS FINAIS. DIREITO AO CRÉDITO.

Despesas com bens e serviços destinados às atividades laboratoriais na indústria de beneficiamento de minério são essenciais e pertinentes ao processo produtivo, permitindo a tomada do crédito de PIS/Cofins, exceto quando atípicos.

GASTOS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS DO CONTRIBUINTE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os fretes e dispêndios para transferência de insumos entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte são componentes do custo de produção e essenciais ao contexto produtivo. Portanto, geram direito de crédito de Pis e Cofins, no regime não cumulativo, conforme artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e Resp 1.221.170/PR.

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

Na forma da legislação de regência, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado no regime não cumulativo do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos períodos seguintes.

Em linhas gerais, a recorrente faz leitura restritiva do conceito de insumos na sistemática não-cumulativa das contribuições sociais, pugnano que somente cabe o crédito em relação aos insumos que sofram ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, causando desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas. Com espeque nessas premissas, pede o provimento do especial para que se reverta o recorrido em relação aos insumos cujo crédito foi reconhecido no julgamento do recurso voluntário, afrontando, especificamente, **os materiais e utensílios para análise de laboratório (peneiras e bastões de revestimentos teflon), produtos intermediários e aquisição de cal sujeita à alíquota zero, materiais de embalagem para armazenagem e/ou transporte de produto final, inclusive paletes, big bags, etiquetas e rótulos para identificação do produto, e despesas de frete entre unidades produtivas de bauxita *in natura* (insumo) e glosas de créditos sobre devoluções. Em relação aos créditos extemporâneos admitidos** (notas fiscais de 2007 e 2008, enquanto o pedido refere-se terceiro trimestre de 2012), alega que os mesmos devem ser requeridos em relação ao "trimestre-calendário a que se referem e não conjuntamente com o PER de outro trimestre calendário", pelo que inadmissíveis.

Em contrarrazões (fls. 615/624), requer o contribuinte, em preliminar, o não conhecimento do especial sob o fundamento de que não foi demonstrada a divergência jurisprudencial, sendo os insumos versados nos paragonados distintos do reconhecido no recorrido. No mérito, pede que seja julgado improcedente o especial fazendário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

CONHECIMENTO

Conheço parcialmente do recurso. A alegação de que no paradigma não haveria menção aos insumos reconhecidos no aresto recorrido é de ser superada, pois vimos decidindo, como *in casu*, que o que está sob julgamento não é o insumo em si, mas sim o conceito de insumos no sistema de cobrança não-cumulativo das contribuições sociais.

Todavia, no que tange ao aproveitamento de créditos extemporâneos, não conheço do recurso, pois, de fato, os 2 paradigmas acostados (203-12.448 e 9303-005.527) não enfrentaram tal mérito, pelo que não há que se falar em divergência jurisprudencial.

Assim, conheço parcialmente do recurso especial em relação ao conceito de insumos.

MÉRITO

A decisão recorrida, no voto do relator originário, teve o seguinte dispositivo:

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, **apenas** para permitir o creditamento sobre:

- a) os materiais e utensílios para análise de laboratório (peneiras e bastões de revestimentos teflon);
- b) os materiais de embalagem para armazenagem e/ou transporte de produto final, inclusive paletes, big bags, etiquetas e rótulos para identificação do produto;
- c) os créditos extemporâneos.

O relator originário não reconheceu o frete de insumo (bauxita *in natura*) entre estabelecimentos da empresa, no que foi vencido. Assim, em resumo, o recorrido reconheceu os seguintes créditos:

- a) os materiais e utensílios para análise de laboratório (peneiras e bastões de revestimentos teflon);
- b) os materiais de embalagem para armazenagem e/ou transporte de produto final, inclusive paletes, big bags, etiquetas e rótulos para identificação do produto;
- c) os créditos extemporâneos;
- d) despesa de frete com transferência de insumos sobre estabelecimentos.

Diante disso, toda a alegação recursal acerca da cal hidratada sujeita à alíquota zero e das glosas de créditos sobre devolução, negadas pela decisão de piso, não foram revertidas pelo recorrido. Portanto, sobre tais matérias não há lide, pois o recorrido manteve a decisão da DRJ, que negou provimento quanto ao creditamento de cal hidratada e demonstrou o equívoco da forma de creditamento sobre as devoluções.

Em relação à cal hidratada, a decisão de piso demonstrou que a mesma possui alíquota zero e que não havendo tributação nos insumos adquiridos, não crédito a gerar creditamento, como, majoritariamente, argumentativamente, vimos decidindo. Confira-se o seguinte excerto da decisão de piso (fl. 434/435):

Logo, as aquisições de matérias-primas ou produtos intermediários representados por bens classificados no Capítulo 25 da TIPI dão-se com a redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS e da Cofins, não constando da Lei ou do respectivo Decreto qualquer condicionante para a implementação de tal redução.

Neste passo, constata-se que o referido Capítulo 25 da TIPI é composto por “sal; enxofre; terras e pedras; gesso, cal e cimento”, ao tempo que a posição 2522.20.00 diz respeito à “Cal apagada”. E a classificação dos produtos constantes de todas as notas fiscais exibidas pelo contribuinte (fls. 387/411) é, precisamente, a mencionada NCM 2522.20.00.

Por sua vez, o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, incluído pela Lei nº 10.865/04 e acima transcrito, determina que “não dará direito a crédito o valor (...) da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”. Ou seja, havendo a redução a zero da alíquota da contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre a aquisição de determinada matéria-prima ou produto intermediário, não há direito a qualquer crédito, posto tratar-se da aquisição de bens não sujeitos ao pagamento destas contribuições (registre-se, ademais, que as notas fiscais de fls. 406/411 correspondem a período de apuração diverso daquele que é objeto dos autos).

Também, *data venia*, despropositado o recurso quando versa sobre glosa de crédito em devolução. Veja-se a decisão da DRJ Belém a respeito (fl. 437/438):

O contribuinte, por seu turno, alega que a planilha “Relação de Devoluções” (fl. 413) que juntou aos autos demonstraria que todas as devoluções foram provenientes de contribuintes do mercado interno e se referem a produtos tributados, motivo pelo qual não haveria razão para as supostas glosas.

Ocorre que não foi efetuada qualquer glosa a título de devoluções vinculadas ao mercado interno. Como fez observar a decisão recorrida, verificado o equívoco da empresa, qual seja, de distribuir os créditos de devoluções de vendas (linha 12 do DACON – fl. 19, v.g.) entre àquelas vinculadas à receita “Tributada no Mercado Interno”, “Não Tributada no Mercado Interno” e “de Exportação”, limitou-se a autoridade fiscal a retificar (“ajustar”) o erro constatado, incluindo o total de tais devoluções como vinculadas a receitas “Tributadas no Mercado Interno”, majorando-as, portanto.

Com efeito, a planilha “Detalhamento dos itens de notas fiscais” elaborado pela fiscalização (fls 301/318) lista todas as devoluções de vendas informadas pelo interessado, as quais coincidem com aquelas relacionadas pelo sujeito passivo em sua planilha “Relação de Devoluções” (fl. 413), mantendo (e não glosando) os valores informados a título de devoluções (como se vê no campo “Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota de 1,65% Resultado” da planilha “Detalhamento dos itens de notas fiscais” elaborado pela fiscalização – fls. 301/318). Finalmente, a apuração resumida ao final de cada mês, constante da planilha de fls. 301/318 (intitulada “Ficha 6A – DACON”), aponta para a linha 12 (alínea “L12”), como receitas tributadas (coluna “TRIB”), o mesmo total apurado mensalmente pelo contribuinte em sua planilha “Relação de Devoluções” (fl. 413), tornando óbvia a inexistência da glosa aqui arguida.

A decisão da DRJ sobre tais matérias não foram revertidas pelo recorrido, pelo que sobre elas não há pretensão resistida.

CONCEITO DE INSUMO

Toda a articulação fazendária faz leitura restritiva do conceito de insumos, analogamente ao que a legislação do IPI dispõe, em especial os Pareceres Normativos CST 181/1974 e 65/1979.

Posteriormente à impetração do recurso fazendário, sedimentou-se a jurisprudência quanto ao creditamento na apuração não-cumulativa das contribuições sociais, a partir do julgamento, sob a sistemática dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR. E em função dos termos desse julgado foram editadas a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018.

Em suma, ambos atos normativos em sua leitura da decisão do STJ no referido acórdão reconhecem que o conceito de insumo na sistemática de cobrança não-cumulativa 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.

A tese sedimentada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por

completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

Uma das principais definições plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça referida 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.

Em relação aos insumos **materiais e utensílios para análise de laboratório (especificados como peneiras e bastões de revestimento teflon)**, resta incontestado que são utilizados como insumos básicos no processo produtivo da empresa, uma mineradora. Portanto, em relação a tais insumos é de ser negado provimento ao recurso.

Também é de ser negado provimento para o pedido de glosa das despesas de frete de bauxita entre estabelecimentos da empresa recorrida. Não se discute que a bauxita é insumo no processo produtivo da empresa.

Sobre o **crédito de frete de insumos** entre estabelecimento da empresa não há mais dissenso. No aresto 9303-007.285¹, de 15/08/2018, esta Turma, antes da edição da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 5, de 17/12/2018, já assentou entendimento que é possível tal creditamento, o que restou mais evidente após a edição das citadas normas administrativas, pois referente à fase produtiva. A ementa daquele aresto foi assim vazada:

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECEMENTOS PRÓPRIO, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Em relação às embalagens para transporte, esta C. Turma vem acordando mais recentemente que as mesmas dão direito ao creditamento desde que provado nos autos que as elas não são passíveis de reutilização e que oneram o custo final do produto.

Assim, **é de ser negado provimento quanto aos big bags, etiquetas e rótulos para identificação dos produtos**, pois os mesmos se agregam ao produto final. O mesmo não se dá em relação aos paletes. O que vimos decidindo é que somente as embalagens que não são passíveis de reutilização e oneram o custo final é que geram direito ao crédito.² Não é o caso dos paletes, que se tratam de meras embalagens para transporte, sem, contudo, integrar-se ao produto final.

Nesse sentido é a leitura do próprio STJ, no REsp 1.804.057/CE. Nele, o relator, Ministro Mauro Campbell Marques, destacou que o entendimento veiculado na decisão agravada foi proferido em consonância com as teses expostas em recurso repetitivo, qual seja, o REsp n.º 1.221.170/PR⁶, julgado em 22/2/2018 pela Primeira Seção do STJ, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Prosseguiu afirmando que nesse julgamento houve a definição do conceito de insumo para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e Cofins não-

¹ E que vem sendo ratificada em julgados posteriores, como, v.g., nos arestos 9303-008.098, de 20/02/2019, e 9303-009.673, de 16/10/2019.

² Nesse sentido, embalagem de indústria de laticínio. Ac. 9303-008.756.

cumulativos, tendo sido estabelecidos os requisitos necessários para que determinado bem ou serviço da empresa fosse enquadrado no referido conceito.

Nesse contexto, discorreu sobre a necessidade da empresa postulante demonstrar os seguintes aspectos para que as sacolas de supermercado possam estar contempladas no conceito de insumo: “1) *demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços*; 2) *demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços*; e 3) *demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços*”. Além disso, dispôs que “o *creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas*”.

No que se refere à empresa objeto da decisão do STJ, observou não ter a mesma demonstrado desenvolver qualquer processo produtivo ou prestação de serviço nos quais as sacolas de supermercado fossem utilizadas, nos termos exigidos pelos arts. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Reiterou também que foi afastada a essencialidade das referidas embalagens pelo Tribunal de origem quando registrou que os produtos do supermercado podiam ser revendidos sem as citadas sacolas, afastando, assim, o sucesso no teste de subtração mencionado pelo relator em seu voto-vista no precedente repetitivo, forma apta a demonstrar a essencialidade segundo ele.

É o caso dos paletes, pois os mesmos não se revestem dos critérios de essencialidade e relevância no processo produtivo, pelo que, em relação eles, **deve ser provido o especial fazendário de modo a não permitir seu creditamento.**

Com essas considerações, é de ser parcialmente provido o especial.

DISPOSITIVO

Forte em todo o exposto, conheço parcialmente do recurso fazendário e dou-lhe parcial provimento para declarar que os **paletes** não geram direito a crédito das contribuições em julgamento

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com todo respeito ao voto do ilustre relator, porém dele divirjo em relação a um único ponto que é a possibilidade de se apropriar de créditos da não cumulatividade sobre pallets.

Como bem explanado em seu voto, e também no acórdão recorrido, tratam-se de palets de madeira.

O acórdão recorrido reconheceu a possibilidade de crédito ao fundamento de que se tratam de elementos essenciais ao processo produtivo da contribuinte para escoamento de sua produção. Esta turma julgadora, após o pronunciamento do STJ, em sede de recurso repetitivo da controvérsia, tem admitido créditos nas embalagens destinadas ao transporte, desde que não sejam embalagens de uso permanente contabilizadas no ativo imobilizado. Caso estas embalagens sejam consumidas no curto prazo dentro do processo produtivo da contribuinte, adotamos o entendimento que a sua falta chega a inviabilizar o encerramento da produção.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional limita-se a defender um conceito de insumos aplicados na legislação do IPI, tese definitivamente superada pela decisão já citada do STJ. Ela não combate especificamente a maneira de utilização dessas embalagens.

De forma, que na ausência de maiores elementos que possam confrontar a decisão recorrida, entendo que devemos considerar que estes materiais efetivamente se consomem juntamente com o encerramento do processo produtivo.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial fazendário, também nesta matéria.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal