



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13900.000250/2005-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3002-000.946 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 10 de dezembro de 2019
Recorrente LANOBRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS. FRETES. POSSIBILIDADE.

Os parâmetros para fins de interpretação do conceito de insumos restou fixado pelo STJ por meio do RESP 1.221.170, julgado em sede de recurso repetitivo. Segundo esta Corte, deverá ser levado em consideração os critérios da essencialidade/relevância para o processo produtivo ou para a atividade desenvolvida pela empresa. Nesse contexto, deverá ser reconhecido o direito creditório quanto a fretes sempre que estes se enquadrarem em tais critérios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora) e Sabrina Coutinho Barbosa. Ausente o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, às fls. 1092 dos autos:

Trata-se de Despacho Decisório que reconheceu em parte o direito creditório utilizado pela contribuinte e homologou parcialmente as compensações declaradas.

O Despacho Decisório nº 13884.816/2009 tomou por base as constatações de procedimento de auditoria dos créditos da sistemática não cumulativa de apuração da

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social. Tais constatações, expostas no Relatório Fiscal constante das fls. 81/103 do Volume 3 do arquivo eletrônico do processo, levaram à glosa de créditos que teriam sido apurados a partir da aquisição de material auxiliar, gastos com frete, IPI recuperável e crédito presumido sobre o estoque de abertura.

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade contestando as glosas, com argumentos que serão expostos e examinados no voto.

Os argumentos da manifestação de inconformidade do contribuinte foram, basicamente (Fls. 968/972): quanto à glosa dos fretes, argumentou que a Solução de Divergência COSIT nº 11/2007, mencionada no relatório fiscal, não se aplicaria ao presente caso, pois ela se referiria a transporte de mercadorias entre estabelecimento industriais e distribuidores da mesma pessoa jurídica, ao passo em que, nesse caso, o transporte teria sido de matéria prima entre seus estabelecimentos, não se enquadrando eles, também, na classificação de industrial e distribuidor. Quanto ao crédito sobre a abertura de estoque, o contribuinte argumentou existir norma expressa favoravelmente a seu direito. E, quanto às demais glosas, o contribuinte informou que providenciaria o pagamento no prazo informado na carta cobrança recebida.

Com sua manifestação de inconformidade, o contribuinte juntou procuração, cópia do documento de identidade da procuradora, atos societários, cópia do despacho decisório e relatório fiscal (fls. 974/1046).

Consta, à fl. 1090, termo de apensação do processo 13850.000220/2009-11 ao presente.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, julgar parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, conforme decisão que restou assim ementada (fls. 1091/1096):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETES.

A apuração de créditos da não cumulatividade a partir de despesas com fretes somente é possível na hipótese de operações de vendas quando o vendedor suporte o ônus. Não há permissivo legal para a apuração desses créditos no caso de transporte entre as unidades da contribuinte.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. ESTOQUES. PRODUTOS ACABADOS.

Admite-se a apuração de créditos presumidos a partir do estoque inicial de produtos acabados.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. CONSOLIDAÇÃO.

Consolida-se administrativamente a matéria que não foi objeto de contestação na Manifestação de Inconformidade.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em seus fundamentos, o acórdão da primeira instância entendeu por afastar a argumentação do contribuinte quanto ao crédito sobre fretes, sob o fundamento de que a legislação prevê créditos para fretes apenas no caso de o contribuinte suportá-lo em operações de vendas, o que não teria sido o caso. Consignou, ainda, que a Solução de Divergência COSIT nº

11/2007 é aplicável ao caso, e que as soluções de consulta citadas pelo manifestante não o socorrem, por serem anteriores à Solução de Divergência mencionada, a qual serviu justamente a definir o entendimento administrativo sobre o tema, no sentido contrário ao defendido pelo contribuinte. No tocante aos demais créditos pleiteados, acolheu a argumentação do contribuinte acerca daqueles sobre abertura de estoque, e consignou a ausência de impugnação, na manifestação de inconformidade, acerca das glosas sobre créditos de materiais auxiliares e IPI recuperável, as quais restariam consolidadas.

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 02/12/2011 (vide AR à fl. 1099 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs, em 30/12/2011, Recurso Voluntário (fls. 1100/1102).

Em seu recurso, o contribuinte reiterou os argumentos já apresentados na manifestação de inconformidade no tocante às glosas sobre os fretes e requereu, ao fim, a reapreciação da matéria para que seja reconhecido o direito de crédito sobre esses gastos e deferidos os pedidos formulados.

Juntou com o recurso cópia de documento de identidade da procuradora (fl. 1103).

À fl. 1121, consta despacho de saneamento noticiando a lacuna de numeração de fls., ocorrida por problemas operacionais no sistema e-Processo.

À fl. 1124, o contribuinte juntou nova manifestação, com o seguinte conteúdo:

“tendo recebido Comunicação para Compensação de Ofício n.º: 08120-00000422/2019 que trata da retenção de saldo credor do Processo: 13900.000.250/2005-61 referente a Ressarcimento de Cofins, vem apresentar manifestação de inconformidade à referida a retenção uma vez que os débitos listados na comunicação estão arrolados no Programa Especial de Regularização Tributária — PERT, conforme Processo n.º: 13900.720.290/2018-47 em Consolidação. Coloca-se a disposição para esclarecimentos ou providências.”

Os autos, então, vieram-me conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Consoante acima narrado, em razão do deferimento parcial do pleito do Recorrente já realizado pelas instâncias anteriores, somado à ausência de impugnação quanto a determinadas matérias objeto da presente contenda, permanece em discussão, tão somente, a glosa realizada pela fiscalização no que concerne ao frete entre as unidades da contribuinte.

Esclarece o contribuinte que o frete em questão faz parte do custo de aquisição da lã, principal insumo da empresa, cuja compra é feita pela filial, em função da sua localização junto ao pólo produtor. Relata que, “Após passar por processo de classificação e enfardamento ainda na filial, a lã é transferida pra a matriz, onde passar a constituir o estoque de matéria-prima, prosseguindo-se o processo industrial com a lavagem, cardagem, penteagem e, por fim, se tem o produto final principal, o Tops de lã penteada”.

Para a solução a presente contenda, portanto, há de se ter em mente o teor do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, abaixo transcrito, o qual versa sobre as hipóteses em que se admite a tomada de crédito:

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:

no inciso III do § 3o do art. 1o desta Lei; e

b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei;

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;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o 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;

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;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

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;

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.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Pela descrição realizada pelo contribuinte nos presentes autos, então, percebe-se que não se está diante da hipótese descrita no item IX acima, visto que não se está diante de frete na operação de venda. Há de se analisar, então, se a despesa descrita pelo contribuinte poderia se enquadrar em alguma outra hipótese prevista no referido art. 3º.

Ao fazê-lo, penso que seria possível enquadrar a despesa em questão no conceito de insumos descrito no inciso II deste mesmo artigo.

Isso porque, como é cediço, o conceito de insumos é deveras polêmico, visto que admite uma certa flexibilidade. No intuito de sanear as controvérsias sobre o tema, restou sedimentado pelo STJ por meio do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recurso repetitivo, os parâmetros a serem adotados na análise do direito creditório do contribuinte, quais sejam, essencialidade/relevância para o processo produtivo ou para a atividade desenvolvida pela empresa. É o que se extrai das razões de decidir constantes do voto da Ministra Regina Helena Costa e adotadas pelo Ministro Relator do referido REsp como razão de decidir, cuja passagem transcrevo abaixo:

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 acepção 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.

.....
Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, **casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa**. (grifou-se)

Ou seja, fixou o STJ os parâmetros a serem adotados pelo Julgador, não afastando, contudo, a apreciação casuística que deverá ser realizada no caso concreto sobre o que seria considerado essencial ou mesmo relevante.

Como consequência, a NOTA SEI PGFN MF 63/18 veio tentar esclarecer o conceito de insumos nos moldes do que restara definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, tendo firmado orientação no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados na prestação do serviço ou da produção e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade destas.

Importante observar, inclusive, que a entendimento da Corte Superior deverá ser necessariamente observado por este órgão de julgamento, em razão do disposto no art. art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF, *in verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...).

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Sendo assim, não há mais margem para se discutir acerca da aplicação da legislação do IPI ou mesmo do IRPJ sobre o tema, as quais traziam interpretação mais ou menos elástica para o conceito de insumo. Há de ser aplicada, portanto, a *ratio decidendi* da decisão proferida pelo STJ, a qual buscou trilhar um caminho intermediário, nos moldes do que vinha sendo decidido pelo CARF até então.

E é com base na decisão proferida pelo STJ que entendo que, no caso em testilha, possui o contribuinte direito a creditar-se das despesas relacionadas a fretes da lã entre as unidades da contribuinte. Isso porque, sem que incorra em tal despesa, não há como a recorrente realizar o seu processo produtivo. Nessa ótica, penso que esta despesa é não apenas relevante, mas essencial ao processo produtivo da recorrente.

Nesse mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais em caso análogo, a exemplo da decisão a seguir colacionada, em que se admitiu o creditamento relacionado ao frete no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica:

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

COFINS. INSUMOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo qual seja, de que insumos seriam 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 obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Consoante o conceito de insumos com fulcro na pertinência e essencialidade ao processo produtivo, devem ser reconhecidos como insumos os itens ora em discussão no presente recurso, tanto aqueles utilizados na fase agrícola quanto no processo de fabricação do produto da Contribuinte: (1) aos custos incorridos na fase agrícola da produção e às despesas incorridas com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos destinados à extração da celulose; (2) aos custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica; (3) aos custos de bens e serviços empregados na manutenção de veículos empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria e aos custos de aquisição de bens do ativo permanente, ainda que os bens sejam empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria; (4) aos custos de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes. (Acórdão nº 9303-009.313 de 14/08/2019).

Da conclusão

Diante das razões supra expendidas, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário no presente caso, para fins de reconhecer o direito creditório no que tange ao frete entre estabelecimentos do contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões

