



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.721393/2016-61
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3201-009.633 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2021
Recorrentes LGA - MINERAÇÃO E SIDERURGIA S/A
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

No âmbito do regime não cumulativo, os custos/despesas incorridos com o transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa enquadram-se na definição de insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

CRÉDITO. FRETES DE INSUMOS, PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMIACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Os fretes de insumos, produtos em elaboração ou semiacabados entre estabelecimentos da mesma empresa, diante do processo produtivo explicitado, mostra-se como item essencial e pertinente à produção, devendo ser reconhecido como insumo.

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE CAMINHÕES.

Desde que utilizados no processo produtivo, por força do previsto no inciso IV, do Art. 3.º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, os dispêndios com locação de caminhões geram direito ao crédito de Pis e Cofins não cumulativo.

CRÉDITO. SERVIÇOS DE CONSULTORIA EM GEOLOGIA E LOGÍSTICA.

Os serviços de consultoria na área de geologia e logística, considerando a atividade produtiva da contribuinte na área de mineração, mostram-se como essenciais e pertinentes à produção, devendo ser reconhecido como insumo.

CRÉDITO. SERVIÇO DE TRANSPORTE EXTERNO. IMPOSSIBILIDADE.

O serviço de transporte externo de funcionários, por não ser essencial ou relevante ao processo produtivo, não é insumo da produção, não permitindo, portanto, a apuração de crédito em relação a esse dispêndio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

No âmbito do regime não cumulativo, os custos/despesas incorridos com o transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa enquadram-se na definição de insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

CRÉDITO. FRETES DE INSUMOS, PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMIACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Os fretes de insumos, produtos em elaboração ou semiacabados entre estabelecimentos da mesma empresa, diante do processo produtivo explicitado, mostra-se como item essencial e pertinente à produção, devendo ser reconhecido como insumo.

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE CAMINHÕES.

Desde que utilizados no processo produtivo, por força do previsto no inciso IV, do Art. 3.º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, os dispêndios com locação de caminhões geram direito ao crédito de Pis e Cofins não cumulativo.

CRÉDITO. SERVIÇOS DE CONSULTORIA EM GEOLOGIA E LOGÍSTICA.

Os serviços de consultoria na área de geologia e logística, considerando a atividade produtiva da contribuinte na área de mineração, mostram-se como essenciais e pertinentes à produção, devendo ser reconhecido como insumo.

CRÉDITO. SERVIÇO DE TRANSPORTE EXTERNO. IMPOSSIBILIDADE.

O serviço de transporte externo de funcionários, por não ser essencial ou relevante ao processo produtivo, não é insumo da produção, não permitindo, portanto, a apuração de crédito em relação a esse dispêndio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e, em relação ao Recurso Voluntário, em lhe dar parcial provimento, observados os demais requisitos da legislação, dentre os quais tratar-se de serviços e dispêndios tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, reverter as glosas de créditos relativas aos serviços de consultoria em geologia e logística; II) por maioria de votos, reconhecer o direito ao crédito em relação ao frete de insumos (matéria-prima) e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, vencido o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que negava provimento nesse tópico; III) por maioria de votos, reconhecer o direito de crédito em relação ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, vencidos os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Arnaldo Diefenthaler Dornelles e Paulo Régis Venter (Suplente convocado), que negavam provimento nesse tópico; e IV) por maioria de votos, reconhecer o direito de crédito em relação ao aluguel de caminhões, desde que utilizados no processo produtivo, vencidos os Conselheiros Arnaldo Diefenthaler Dornelles e Paulo Régis Venter (Suplente convocado), que negavam provimento nesse tópico.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Régis Venter (suplente convocado(a)), Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“O presente processo tem por objeto impugnação apresentada em face dos autos de infração de fls. 2 a 16, por meio dos quais foi constituído crédito tributário da Contribuição para o PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins referentes aos meses de janeiro/2011 a dezembro/2011, além das multas de ofício e dos juros de mora calculados até fevereiro/2016.

O crédito tributário lançado perfaz o montante de R\$ 5.415.972,23, conforme valores abaixo discriminados (códigos de receita: 6656 – PIS não cumulativo; 5477 – Cofins não cumulativa):

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	5477	2.025.428,12
JUROS DE MORA (Calculados até 02/2016)		905.380,85
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		1.519.071,03
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		4.449.880,00
Valor por Extenso		
QUATRO MILHÕES, QUATROCENTOS E QUARENTA E NOVE MIL, OITOCENTOS E OITENTA REAIS		

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	6656	439.731,08
JUROS DE MORA (Calculados até 02/2016)		196.562,88
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		329.798,27
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		966.092,23
Valor por Extenso		
NOVECENTOS E SESSENTA E SEIS MIL, NOVENTA E DOIS REAIS E VINTE E TRÊS CENTAVOS		

Os autos de infração foram lavrados com base nas conclusões externadas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 18 a 31 e Anexo), cujo conteúdo está sintetizado a seguir.

Inicialmente, a fiscalização relata que o processo produtivo da empresa consiste, em linhas gerais, em “*compra de minério de ferro bruto ROM (run-of-mine), beneficiamento e venda dos produtos resultantes deste no mercado interno. Recebido o ROM, este é submetido a um processo de britagem, peneiramento para uma classificação granulométrica, lavagem e concentração magnética*”. A ação fiscal

concentrou-se no confronto entre os valores dos Dacons, da escrituração contábil, das notas fiscais e das planilhas apresentadas pelo contribuinte.

A falta de recolhimento ou declaração em DCTF da Contribuição para o PIS e da Cofins decorre de ajustes nos valores apurados, pois a fiscalização considerou que o contribuinte utilizou alguns créditos indevidamente, de acordo com os itens a seguir:

1) Despesas de frete na compra de minério revendido

A fiscalização considerou que a legislação permite apenas o creditamento de fretes nas operações de venda.

Pontua que, apesar de os dispêndios com frete guardarem estreita relação com a mercadoria adquirida, sendo parcelas do custo, esta é a visão da legislação do IRPJ, que não pode ser aplicada ao caso em tela.

Dessa forma, foram glosadas, da base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins, as despesas com frete na aquisição de minério revendido.

2) Despesas de frete contratado entre os estabelecimentos da própria empresa

A fiscalização considerou que as despesas com transporte do produto, acabado ou em elaboração, entre estabelecimentos industriais ou distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a crédito das contribuições e, portanto, foram glosadas da base de cálculo dos créditos.

3) Aluguel de veículos

A fiscalização afirma que a lei autoriza o creditamento sobre despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, não citando de forma literal os veículos.

Nesse contexto, o legislador não entende que “veículos” possam ser confundidos com “máquinas” ou “equipamentos”, conforme se pode depreender da utilização dos referidos termos em diversos dispositivos legais citados no TVF.

Assim, como não há previsão legal para a tomada de créditos de aluguéis de veículos, tais dispêndios foram glosados da base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins.

4) Insumos – materiais utilizados na manutenção de instalações industriais, serviços de manutenção e conservação, construção de instalações industriais e serviços diversos (consultorias, equipamentos de proteção individual, transporte de funcionários)

Nesse ponto, a fiscalização utilizou o entendimento expressado pela RFB nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004 para promover as glosas de materiais e serviços que não se enquadram no conceito de insumo.

5) Falta de emissão de notas fiscais (creditamento com recibo) e despesas não identificadas (sem emissão de nota fiscal, sem identificação do fornecedor do produto/serviço)

A fiscalização glosou despesas cujas notas fiscais não foram apresentadas (foram apresentados apenas recibos) e também valores sem identificação contábil (não identificados na contabilidade e sem a identificação do prestador de serviço).

Da Impugnação

O contribuinte tomou ciência dos Autos de Infração em 26/02/2016 e apresentou, em 28/03/2016, Impugnação (fls. 2170 a 2199) contendo os argumentos a seguir sintetizados.

1) Preliminar

A impugnante afirma que o lançamento está eivado de nulidade, pois o trabalho fiscal foi realizado com base exclusivamente em arquivos eletrônicos e não foi realizada inspeção *in loco*, indispensável à correta classificação dos bens glosados.

Nesse sentido, entende o contribuinte que a exigência da exata verificação da aplicação de cada bem glosado liga-se aos princípios da motivação dos atos administrativos, da ampla defesa, e da ampla instrução probatória.

Alega, ainda, que a fiscalização desconhece a atividade da impugnante e, assim, não pode afirmar quais produtos e serviços foram utilizados na sua atividade produtiva.

Dessa forma, não pode subsistir a classificação efetuada pela administração fazendária, do que decorre a nulidade do lançamento fiscal.

2) Não-cumulatividade do PIS e da Cofins

A impugnante afirma que, embora o constituinte tenha deixado ao alvedrio do legislador ordinário a definição de quais seriam os setores abrangidos pela não-cumulatividade, não delegou a extensão e os efeitos desta sistemática. Assim, a definição da não-cumulatividade aplicável defluiria da própria natureza do fato impositivo destas contribuições (receita bruta), que em muito diverge da materialidade dos demais tributos não-cumulativos (IPI e ICMS).

Dessa forma, o cumprimento da não-cumulatividade do PIS e da Cofins deve partir da premissa de que a apuração da base de cálculo das contribuições ocorre tão somente quando creditadas todas as despesas incorridas para a formação da receita, sempre que tais despesas (bens ou serviços) forem efetivamente suportadas pelo contribuinte e se mostrem necessárias à sua atividade produtiva.

Além disso, a impugnante sustenta que a não admissão do crédito significaria dizer que a despesa do contribuinte adquirente do bem ou tomador do serviço, que nada mais é do que a receita tributada na pessoa do alienante/prestador, seja novamente tributada na pessoa do adquirente/tomador, ao ser incluída no custo que compõe sua receita tributada, ferindo, assim, a lógica constitucional da não-cumulatividade.

Ademais, a impugnante afirma que a regulamentação constitucional da não-cumulatividade, nos termos trazidos pelo § 12 do art. 195 da Constituição Federal, entrou em vigor após a regulamentação da sistemática de creditamento das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Dessa forma, sustenta que as Leis devem ser reinterpretadas para amoldar-se ao direito de abatimento de créditos de PIS e Cofins de modo amplo, na forma constitucional. Nesse diapasão, seria inaplicável o conceito de insumo com interpretação restritiva, tornando-se necessário considerar exemplificativo o rol de despesas dos arts. 3º das Leis.

Ainda, a impugnante discorre sobre as diferenças entre a não-cumulatividade do PIS e da Cofins e a não-cumulatividade do IPI, para concluir que a disciplina desta é inaplicável àquela.

Nesse contexto, a impugnante disserta sobre o conceito de insumo, que englobaria, a seu ver, todos os custos e despesas necessários à formação da receita. Apresenta trechos de decisões judiciais e administrativas sobre o assunto.

3) Glosas de fretes na aquisição do minério revendido

A impugnante afirma que o custo do frete na aquisição do minério é gasto autêntico, necessário e essencial ao exercício da atividade. Nesse sentido, alega que o creditamento em apreço se fundamenta no art. 289 do RIR, que dispõe que o custo de mercadorias destinadas à revenda compreende os de transporte. Ademais, expõe que tal entendimento já foi manifestado pela Disit/SRRF09 em Solução de Consulta.

4) Glosas de fretes contratados entre os estabelecimentos da própria empresa

A impugnante afirma que possui três estabelecimentos e que desloca o minério entre eles, considerando a necessidade de armazenamento, beneficiamento e revenda. Ressalta que a glosa de tais fretes contraria entendimento do CARF.

5) Glosas de aluguéis de veículos

A impugnante sustenta que é possível o creditamento de aluguéis de caminhões, visto que são essenciais à atividade da empresa e que é impossível a realização desta sem que haja um meio de transporte para efetivá-la.

Ademais, alega que a fiscalização glosou créditos de diversas máquinas e equipamentos, os quais, como ela própria diz, dão direito ao crédito, como a locação de escavadeiras e carregadeiras.

Apresenta como exemplos as notas fiscais 165, 166, 167, 170, 171 e 173 emitidas por TexService Locação de Máquinas e Equipamentos e as notas fiscais 12222, 82, 83 e 87 emitidas por Monteminas.

6) Glosas de Insumos – materiais utilizados na manutenção de instalações industriais, serviços de manutenção e conservação, construção de instalações industriais e serviços diversos (consultorias, equipamentos de proteção individual, transporte de funcionários)

A impugnante afirma que as despesas glosadas neste ponto são imprescindíveis à atividade de beneficiamento e comércio do minério e que a conceituação de insumo utilizada pela fiscalização está equivocada.

Alega que a manutenção, a conservação e a construção das instalações industriais são absolutamente necessárias.

Ademais, sustenta que a realização de consultoria é essencial, uma vez que se faz necessário contratar técnicos em geologia, logística e recursos humanos, pois a atividade de beneficiamento de minério depende da elaboração de estudos técnicos.

Por fim, expõe que equipamentos de proteção individual e transporte de funcionários são despesas intrinsecamente relacionadas aos custos decorrentes da contratação de funcionários da impugnante, exigidas pela legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelos sindicatos das categorias profissionais dos empregados da empresa. São despesas que visam a segurança e a saúde dos empregados e o deslocamento a locais de difícil acesso.

7) Glosas por falta de emissão de notas fiscais (creditamento com recibo) e despesas não identificadas (sem emissão de nota fiscal, sem identificação do fornecedor do produto/serviço)

A impugnante afirma que nem todas as operações precisam estar acobertadas por nota fiscal, como são exemplos os aluguéis de bens móveis. Além disso, a legislação equipara o recibo à nota fiscal, do que decorre que ambos são meio de prova da transação efetuada entre a impugnante e as contratadas.

Além disso, a impugnante afirma que, para diversas despesas, apresentou contrato que acoberta a transação creditada.

Ainda, salienta que, em alguns casos, não possui notas fiscais em razão do extravio de diversos documentos da sua contabilidade com o incêndio ocorrido na MEMOVIP, local onde eram mantidos. Este esclarecimento consta, inclusive, no relatório fiscal. Afirma que apresentou comunicados recebidos da Memovip, cópia do laudo pericial da Polícia Civil de Minas Gerais, publicações realizadas em jornais de grande circulação (jornal Hoje em Dia) e Diário Oficial do Estado de Minas Gerais.

Dessa forma, alega que sempre demonstrou boa vontade em colaborar com a fiscalização e, diante da excepcional situação de extravio de documentos em razão do incêndio ocorrido no local de sua guarda, a fiscalização deveria ter intimado os fornecedores listados a fim de verificar se as despesas ocorreram efetivamente. Sustenta que a conduta fiscal deixou de observar o princípio da verdade material, segundo o qual a administração deve empreender as medidas necessárias para a aferição da realidade, não sendo lícito ao fisco e aos julgadores se contentarem com meros dados formais.

8) Pedidos

A impugnante requer que os autos de infração sejam julgados insubsistentes.

Subsidiariamente, requer o reconhecimento da nulidade, pela ausência de realização de vistoria *in loco*.”

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a Impugnação e apresenta a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

REVENDA DE MERCADORIAS. FRETE NA COMPRA. CREDITAMENTO.

Quando for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, também é possível o desconto de créditos calculados em relação às despesas com frete na aquisição de mercadorias destinadas à revenda, pois tais despesas compõem o custo de aquisição.

DESPESAS COM ALUGUÉIS DE VEÍCULOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas com alugueis de veículos não geram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois os veículos não podem ser classificados como máquinas ou equipamentos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

Os órgãos de julgamento administrativo estão obrigados a cumprir as disposições da legislação tributária vigente e o entendimento da RFB expresso em atos normativos, sendo incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito da análise de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins, o ônus da prova incumbe ao contribuinte, o qual deve demonstrar, por meio de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, a efetiva existência do direito creditório.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

- (i) deve ser aplicado ao caso concreto o decidido no REsp 1.221.170/PR, direito ao creditamento de insumos, conceito analisado à luz da essencialidade e relevância;
- (ii) nos termos da jurisprudência do CARF o frete entre estabelecimentos – seja ele referente a produtos acabados ou em elaboração – é passível de creditamento;
- (iii) cabe à Fiscalização verificar os créditos utilizados pelo contribuinte, sendo seu ônus identificar quais fretes seriam, segundo o referido entendimento, passíveis de creditamento (produtos em elaboração), e quais deveriam ser glosados (produtos acabados);

(iv) como se verifica do Termo de Verificação Fiscal, o Fisco não cuidou de diferenciar o frete de produtos acabados do frete de produtos em elaboração ao efetuar a glosa dos créditos tomados;

(v) tendo a DRJ reconhecido que o lançamento partiu de premissa equivocada – impossibilidade de creditamento de qualquer frete entre estabelecimentos do contribuinte – e não tendo havido a diferenciação, no lançamento fiscal, das glosas dos fretes de produtos acabados e de produtos em elaboração, impõe-se a nulidade do auto de infração;

(vi) o aluguel de caminhões é uma despesa essencial e necessária ao exercício da sua atividade, eis que, efetua a compra, beneficiamento e venda de minério de ferro e não há como exercer tais atividades sem que haja um meio de transporte para efetivá-lo;

(vii) a realização de consultoria é essencial para a sua atividade, uma vez que se faz necessário contratar técnicos em geologia, logística e recursos humanos, entre outros, para que seja viável efetivar o beneficiamento do minério de ferro;

(viii) os gastos com transportes de funcionários são despesas intrinsecamente relacionadas aos custos decorrentes da contratação de funcionários, exigidas pela legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelos sindicatos das categorias profissionais dos empregados da empresa;

(ix) o transporte dos funcionários torna-se ainda mais essencial à sua atividade na medida em que possibilita o deslocamento dos funcionários a local de difícil acesso, já que uma planta de beneficiamento está localizada no distrito de Lobo Leite, Congonhas/MG, e a outra planta fica na zona rural de Belo Vale/MG, que por serem locais não acessados pelos transportes públicos ofertados, não resta alternativa senão contratar e efetuar o transporte de seus funcionários por conta própria;

(x) em relação aos créditos decorrentes de despesas não identificadas, diante da excepcional situação de extravio de documentos em razão do incêndio ocorrido no local de sua guarda, a fiscalização deveria ter intimado os fornecedores listados a fim de verificar se as despesas, sobre as quais se creditou, ocorreram efetivamente. Entretanto, deixou de assim proceder e efetuou a glosa dos créditos para os quais a empresa não apresentou notas fiscais;

(xi) a conduta fiscal, ao não utilizar suas prerrogativas institucionais para requerer os documentos aos fornecedores e, ainda assim, glosar os créditos, deixou de observar o princípio da verdade material; e

(xii) não havendo indícios de dolo, fraude ou simulação, que não foram sequer apontados no Termo de Verificação Fiscal, deve ser presumida a boa fé da Recorrente e a veracidade das informações e documentos por ela apresentados, tendo em vista a situação excepcional de extravio em razão de incêndio em seu local de guarda.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

- Do Recurso de Ofício

O Recurso de Ofício atende o contido na Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017 a qual majorou o limite de alçada para interposição de recurso de ofício, que deixou de ser o estabelecido na Portaria MF n.º 3, de 3 de janeiro de 2008, na quantia de R\$ 1.000.000,00 um milhão de reais, para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) e na Súmula CARF n.º 103, razão pela qual, dele tomo conhecimento.

Não há reparos a ser feito na decisão recorrida, razão pela qual sua reprodução é medida que se impõe, nos termos a seguir:

“4) Glosas de fretes na aquisição do minério revendido

A fiscalização relata que glosou, da base de cálculo dos créditos, as despesas com frete na aquisição do minério revendido.

Primeiramente, vejamos, no que toca ao tema em discussão, as disposições da Lei n.º 10.833/2003 (grifou-se):

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito)(Vide Medida Provisória n.º 497, de 2010) (Regulamento)

*I - **bens adquiridos para revenda**, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei n.º 11.787, de 2008) (Vide Lei n.º 9.718, de 1998)

*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 n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

(...)

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

(...)§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

(...)

*Art. 15. **Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa** de que trata a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;(Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

Portanto, a Lei n.º 10.833/2003 prevê expressamente a possibilidade de desconto de créditos de PIS/Cofins em relação a fretes nas operações de venda, de acordo com o art. 3º, IX, e o art. 15, II.

Quanto às despesas com frete na aquisição, não há qualquer hipótese legal que preveja a possibilidade de desconto de créditos. Contudo, assiste razão à impugnante quando

afirma que os valores despendidos com fretes compõem o custo de aquisição dos bens adquiridos.

Nesse sentido, vejamos o que dispõe o Decreto n.º 9.580/2018 (grifou-se):

Subseção III

Do custo de bens ou serviços

Custo de aquisição

Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13).

De acordo com o dispositivo acima transcrito, as despesas com frete na aquisição de mercadorias destinadas à revenda compõem o custo de aquisição de tais mercadorias. Dessa forma, como o crédito é calculado sobre o valor adquirido em cada mês (§ 1º, I, do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003), entende-se que o frete pago na aquisição compõe este valor.

É nesse mesmo sentido a conclusão da Solução de Consulta n.º 390 – Cosit, de 31 de agosto de 2017. A seguir, transcrevo sua ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Não há previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação aos dispêndios com serviço de transporte (frete) ocorridos na aquisição de bens.

No entanto, considerando que o frete do bem adquirido para revenda, em regra, integra o custo de aquisição do bem: a) quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de apuração do valor do crédito; b) quando vedado o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte.

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Não há previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação aos dispêndios com serviço de transporte (frete) ocorridos na aquisição de bens.

No entanto, considerando que o frete do bem adquirido para revenda, em regra, integra o custo de aquisição do bem: a) quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de apuração do valor do crédito; b) quando vedado o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte.

Dispositivos Legais: art. 3º e inciso II do art. 15 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Em suma, as glosas relativas a despesas com fretes nas aquisições de minério revendido devem ser revertidas.”

Prossegue a decisão recorrida em outra parcela exonerada:

“6) Glosas de aluguéis de veículos

A fiscalização promoveu a glosa de despesas com aluguéis de veículos, sob a justificativa de que a lei autoriza o creditamento sobre despesas de aluguéis de prédios,

máquinas e equipamentos, não citando de forma literal os veículos, que não podem ser confundidos com “máquinas” ou “equipamentos”.

(...)

Nesse contexto, são dois os pontos a serem decididos neste capítulo: a) se há direito à tomada de créditos relativos a despesas com alugueis de veículos; e b) se houve, conforme alegado pela impugnante, glosas de despesas com alugueis de escavadeiras e carregadeiras, sem demonstração das razões por parte da fiscalização.

Quanto ao primeiro ponto, é devido ressaltar, inicialmente, que a impugnante não contesta a exposição da fiscalização acerca da impossibilidade de classificação do aluguel de veículos na hipótese legal de alugueis de máquinas e equipamentos. Nesse caso, a impugnante apenas argumenta que os alugueis de veículos são essenciais à atividade da empresa.

No entanto, a possibilidade de creditamento de alugueis prescinde da avaliação do conceito de insumo, que é aplicável apenas às aquisições de bens e serviços.

Os alugueis de máquinas e equipamentos devem ser enquadrados em hipótese específica prevista no inciso IV do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. E, nesse caso, é possível descontar créditos em relação a *alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa*.

Ressalte-se que os conceitos de essencialidade e de relevância não são aplicáveis ao caso, pois nem é necessária a demonstração de que o aluguel é utilizado na produção. É uma hipótese de creditamento mais ampla, pois é devido em relação a alugueis utilizados em quaisquer atividades da empresa.

(...)

Do exame dos contratos de locação e das notas fiscais juntadas aos autos no curso da fiscalização, verifica-se que o contribuinte realmente contratou alugueis de diversas máquinas e equipamentos, os quais geram direito a créditos de PIS/Cofins.

Por fim, ressalte-se que a fiscalização justificou no TVF apenas as glosas de alugueis de caminhões, mas não mencionou em nenhum momento alguma motivação para as glosas de despesas com alugueis de máquinas e equipamentos, tais quais estão classificadas na planilha de glosas anexa ao TVF.

Dessa forma, devem ser revertidas as glosas com despesas de alugueis de equipamentos, assim classificadas na “Descrição do Produto/Serviço” da planilha “Apuração de Créditos, Valores Glosados da Base de Créditos”, anexa ao TVF.”

Consigna a decisão recorrida na reversão parcial de insumos:

7) Glosas de Insumos – materiais utilizados na manutenção de instalações industriais, serviços de manutenção e conservação, construção de instalações industriais e serviços diversos (consultorias, equipamentos de proteção individual, transporte de funcionários)

A análise das glosas efetuadas pela fiscalização no presente capítulo será realizada tendo por base o conceito de insumo explanado no capítulo 3 deste voto.

(...)

Quanto à manutenção e à conservação das instalações industriais, vejamos o que dispõe o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018:

7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS

81. Questão importantíssima a ser analisada, dada a grandeza dos valores envolvidos, versa sobre o tratamento conferido aos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b)

contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, recondicionamento, etc.) perante outras pessoas jurídicas, com ou sem fornecimento de bens.

(...)

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

Portanto, em consonância com o disposto nos trechos acima citados, conclui-se que é possível o creditamento de despesas com manutenção e conservação das instalações industriais utilizadas pelo contribuinte.

Na planilha contendo o detalhamento das glosas, anexa ao TVF, há notas fiscais cujas descrições do produto/serviço denotam que se trata de despesas com manutenção e conservação do ativo imobilizado e, portanto, devem ter suas glosas revertidas: “ABRASIVOS (DISCO DE CORTE E DESGASTE, REBOLO)”, “CORREIA DE ACIONAMENTO”, “MOTOR ELÉTRICO”, “PENEIRAS” e “SERV. DE INST. E MANUT. INDUSTRIAL”.

(...)

No que se refere aos equipamentos de proteção individual, o entendimento aplicado pela fiscalização encontra-se superado. Os gastos com aquisição de equipamentos de proteção individual (EPIs) exigidos pela legislação podem gerar créditos, em face do critério da relevância estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR.

Sobre esse tema, vale destacar o contido nos itens 49 a 51 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018:

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL 49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”. 50. Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra e que, nos autos do AgRg no REsp 1281990/SC (Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 05/08/2014), não foram considerados essenciais à atividade de uma pessoa jurídica prestadora de serviços de mão de obra, e, conseqüentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

51. Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPIs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este.

Dessa forma, as glosas relativas a tais equipamentos devem ser revertidas.”

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

- Do Recurso Voluntário

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

- Considerações iniciais ao mérito

Em relação ao mérito do recurso, algumas considerações introdutórias se fazem necessárias.

Marco Aurélio Grecco (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

O escólio de Aliomar Baleeiro é elucidativo para a questão posta em debate:

"É uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa "input", isto é, o conjunto dos fatores produtivos, tais como matérias-primas, energia, trabalho, amortização de capital, etc, empregados pelo empresário para produzir o "output" ou o produto final (...)" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág. 214)

O Superior Tribunal de Justiça entende que são ilegais as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 que embasaram a decisão recorrida, conforme a seguir:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.
2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".
3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.
4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de detetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido." (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Imperioso esclarecer que por ocasião do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo a Corte Superior assim se posicionou sobre a matéria:

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

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

1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO,
julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Excerto do voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, no processo 10247.000002/2006-63 é elucidativo para o caso em debate:

"Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo."

Ainda, de processo relatado pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais." (Processo 11065.101167/2006-52; Acórdão 9303-005.612; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 19/09/2017).

Passa-se, então, à análise individualizada dos tópicos recursais.

(i)

(ii) Frete entre os estabelecimentos da própria empresa

A decisão recorrida trilhou no sentido de que a Recorrente não comprovou quais fretes entre filiais seriam para (i) movimentação de matérias-primas e produtos em elaboração e (ii) movimentação de produtos acabados.

Consignou a decisão recorrida:

"Se o frete foi contratado para movimentar matérias-primas ou produtos em elaboração, deve ser considerado insumo, pois pode ser enquadrado no critério de relevância, já que é um dispêndio que integra o processo de produção.

Por outro lado, não pode ser considerado insumo o frete de produtos acabados realizado entre estabelecimentos da pessoa jurídica, pois se trata de gasto posterior ao processo produtivo.

No caso em tela, a fiscalização entendeu que nenhuma despesa com frete entre estabelecimentos poderia gerar direito a crédito.

Por sua vez, a impugnante afirma que foram glosados fretes entre estabelecimentos indicados na planilha de apuração dos valores glosados como "Frete Planta 2 x Planta 1". Entretanto, a impugnante não demonstra em qual momento os fretes foram utilizados. Ademais, não há, nos autos, descrição das atividades exercidas por cada filial. Dessa forma, é impossível concluir se os fretes foram utilizados dentro do processo produtivo do contribuinte."

Assim, a decisão atacada, reconheceu "em tese" o direito de Recorrente se creditar dos valores incorridos com frete contratado para movimentar matérias-primas ou produtos em

elaboração, tendo negado o direito pelo fato de não ter sido comprovado quais fretes foram realizados para o transporte de matérias-primas ou produtos em elaboração e os fretes de produtos acabados.

Por filiar-me à corrente que compreende que os fretes entre filiais, sejam eles de matérias-primas ou produtos em elaboração, sejam de produtos acabados gera o direito ao crédito das contribuições, compreendo que tal distinção consignada na decisão recorrida se torna desnecessária, desde que observados os demais requisitos da legislação, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

Esta Turma de Julgamento, em composição diversa da atual, havia firmado entendimento, por unanimidade de votos, que tais dispêndios (frete entre estabelecimentos de produtos acabados) são aptos a gerar crédito das contribuições. Ilustro o posicionamento com acórdãos de relatorias dos Conselheiros Hélcio Lafeté Reis e Charles Mayer de Castro Souza:

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

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

(...)

CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E PARA ARMAZÉNS GERAIS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa ou destinados a armazéns gerais, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País. (...)” (Processo n.º 10980.722973/2017-17; Acórdão n.º 3201-006.152; Relator Conselheiro Hélcio Lafeté Reis; sessão de 20/11/2019)

A decisão em tal processo restou assim redigida, na parcela que interessa ao caso:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: a) reverter as glosas relativas às despesas com fretes pagos no transporte de insumos, produtos em elaboração ou produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e ao transporte de bens para armazéns gerais, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais ter havido pagamento das contribuições nessas operações;”

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 n.º 1.221.170/PR).

(...)

“NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM OU DE TRANSPORTE QUE NÃO SÃO ATIVÁVEIS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

É considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final

chegará ao seu destino com as características almejadas pelo comprador. (...)” (Processo n.º 10880.953117/2013-14; Acórdão n.º 3201-004.164; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 28/08/2018)

No mesmo sentido é o julgado adiante transcrito da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CUSTOS/DESPESAS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS, EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, FERRAMENTAS E MATERIAIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes entre estabelecimentos para transporte de produtos acabados, com embalagens para transporte dos produtos acabados, com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação e com limpeza e inspeção sanitária enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas. (...)” (Processo n.º 16349.000281/2009-46; Acórdão n.º 9303-009.736; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 11/11/2019)

Tem-se também:

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

(...)

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. (...)” (Processo n.º 10640.901519/2012-77; Acórdão n.º 3302-009.731; Relator Conselheiro José Renato Pereira de Deus; sessão de 21/10/2020)

Recentemente, fui designado para redação do voto vencedor no processo n.º 10380.903536/2013-38 (Acórdão n.º 3201-008.360) em que foi reconhecido o direito ao crédito sobre os gastos incorridos com frete de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa, de acordo com a menta a seguir reproduzida:

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, as embalagens de transporte utilizadas no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, transportado e/ou conservado são consideradas insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

No âmbito do regime não cumulativo, os custos/despesas incorridos com o transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa enquadram-se na definição de insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.” (Processo nº 10380.903536/2013-38; Acórdão nº 3201-008.360; Relator Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles; sessão de 29/04/2021; Redator designado Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)

Ainda, a 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, desta 3ª Seção de Julgamento, por unanimidade de votos no processo nº 10380.902748/2016-41 assim decidiu:

“Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer os créditos relativos à glosa das embalagens e à glosa dos custos com o frete de produto acabado entre estabelecimentos.”

Tal decisão possui a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas consideradas como essenciais e relevantes, desde que incorridas no processo produtivo da Contribuinte, geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, conforme entendimento em sede de recursos repetitivos do STJ, que sugere a aferição casuística da aplicação.” (Processo nº 10380.902748/2016-41; Acórdão nº 3301-009.611; Relatora Conselheira Liziane Angelotti Meira; sessão de 29/01/2021)

Em relação aos fretes na transferência de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos comungo o entendimento retratado nas decisões a seguir:

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

Ano-calendário: 2009

CRÉDITOS EXPORTAÇÃO. FRETE INTERNO. CUSTO DE PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE.

O frete incorrido na aquisição dos insumos, bem como na transferência de insumos ou mesmo produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.” (Processo nº 12585.720234/2011-93; Acórdão nº 3301-008.737; Relator Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior; sessão de 22/09/2020)

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

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

(...)

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FRETE. NÃO-CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO EM RELAÇÃO AO FRETE INDEPENDENTE DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO AO RESPECTIVO INSUMO.

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

(...)

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Geram direito aos créditos da não-cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do sujeito passivo, quando esses insumos dão direito a crédito. Intelecção do REsp 1.221.170/PR. (...) (Processo nº 16692.729270/2015-80; Acórdão nº 3301-008.484; Relator Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira; sessão de 25/08/2020)

Desta Turma de Julgamento:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

(...)

CRÉDITOS. FRETE INTERNO. CUSTO DE PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE.

O frete incorrido na aquisição dos insumos, bem como na transferência de insumos ou mesmo produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

CRÉDITOS. FRETES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMIACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os fretes de produtos em elaboração ou semiacabados entre estabelecimentos da mesma empresa, diante do processo produtivo explicitado pelo Sujeito Passivo, que se dá em diversas etapas, mostra-se como item essencial e pertinente à produção, devendo ser reconhecido como insumo. (...)” (Processo nº 10880.944988/2013-39; Acórdão nº 3201-007.885; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 24/02/2021)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário no tópico para reconhecer o direito ao crédito em relação ao frete de insumos (matéria-prima), produtos em elaboração e produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente, desde que observados os demais requisitos da legislação, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País .

(iii) Aluguel de caminhões

A decisão recorrida foi no sentido de que o aluguel de veículos (caminhões) não se enquadra na hipótese de creditamento, pois os veículos não podem ser classificados como máquinas ou equipamentos em conformidade ao que estabelece a Solução de Consulta nº 1 – Cosit, de 2 de janeiro de 2014.

Por sua vez, a Recorrente defende que o aluguel de caminhões é uma despesa essencial e necessária ao exercício da sua atividade, eis que, efetua a compra, beneficiamento e venda de minério de ferro e não há como exercer tais atividades sem que haja um meio de transporte para efetivá-lo.

No tema, tem razão a Recorrente, dada a sua atividade produtiva o uso de caminhões mostra-se indispensável para a consecução das suas atividades na área de mineração.

Ilustro este entendimento com o voto de lavra do Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima proferido nos autos n.º 11080.724372/2013-21:

“Desde que utilizados no processo produtivo, por força do previsto no inciso IV, do Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02, os dispêndios com locação de caminhões, picapes e tendas geram direito ao crédito de Pis e Cofins não cumulativo.

Em geral as empresas utilizam essas locações para movimentação e transporte de insumos, máquinas e equipamentos e prestação de serviços, o que torna esses dispêndios algo essencial ao processo produtivo, pois a sua subtração importa na impossibilidade da produção ou prestação de serviço.”

A decisão está ementada nos seguintes termos:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória.

(...)

LOCAÇÃO DE CAMINHÕES, PICAPE E TENDAS.

Desde que utilizados no processo produtivo, por força do previsto no inciso IV, do Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02, os dispêndios com locação de caminhões, picapes e tendas geram direito ao crédito de Pis e Cofins não cumulativo. (...)” (Processo n.º 11080.724372/2013-21; Acórdão n.º 3201-004.920; Relator Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima; sessão de 25/02/2019)

Assim, voto por dar provimento para conceder o crédito em relação aos gastos de aluguel de caminhões, desde que utilizados no processo produtivo.

(iv) Serviços de consultoria

Sustenta a Recorrente que a realização de consultoria é essencial para a sua atividade, uma vez que se faz necessário contratar técnicos em geologia, logística e recursos humanos, entre outros, para que seja viável efetivar o beneficiamento do minério de ferro.

No caso, entendo que tem parcial razão a Recorrente, sendo que faz jus ao crédito dos serviços de consultoria de geologia e logística.

Explicito o entendimento com base no julgado no processo n.º 13606.000157/2005-81 (Acórdão n.º 3301-010.693, de 29/07/2021), de relatoria do Conselheiro Ari Vendramini, em que foi deferido o crédito em relação aos serviços de consultoria na área de mineração.

Tal decisão possui a seguinte parte dispositiva:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as seguintes glosas :

I – Itens não considerados como insumos ou como não descrita a sua utilização pela Fiscalização : Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica e Auditoria e Consultoria - serviços de terceiros – pessoa jurídica :. - serviços de geologia; serviços de topografia/geologia/planejamento; serviços de limpeza da planta; serviços de extração de minério; serviços análise de minério; construção balança rodoviária; obras diversas na planta; serviços prestados na barragem; detonação; serviços prestados na planta; assistência técnica á lavra de minério; consultoria área de mineração; serviços prestados na área ambiental; serviços sondagem; serviços de transportes d equipamentos; manutenção/conserto balança; serviços manutenção planta; extração de minério; construção ponte sobre canal de rejeito de mina; limpeza e reforma estrada de acesso à mina; mina da bandeira; serviços de manuseio do minério no porto; assessoria processo exportação; serviços de consultoria na área de mineração; serviços projeto terminal Sepetiba; serviços estudo estabilidade pilha de minérios - **auditoria/consultoria** – (CMI Consultoria Mineração Internacional) – serviços de assistência técnica na mina e assistência técnica á lavra de minério; (CERN – Consul. E Empr. De Rec Humanos Ltda) – serviços prestados na área ambiental e serviços estudo estabilidade pilha de minérios; (Engemina Consultoria Ltda) – consultoria área de mineração e serviços sondagem; (Gump Engenharia Ltda) – serviços sondagem; (ACE Atlântico Consul Empresarial Ltda) – consultoria na área de mineração e serviço de sondagem; (Transaex Assessoria Ltda) – Assessoria processo Exportação; (Hélio Fontes Consultoria de Eng) – serviços projeto terminal Sepetiba; (GUMP Engenharia Ltda) – serviços prestados no projeto terminal de Sepetiba.

- II. "Depreciação de bens que não têm ação direta sobre a produção (depreciação da 'Estrada/Engenho', 'Equipamentos de laboratório' e 'Ferramentas')";

- encargos de depreciação referentes a Equipamentos de Laboratório e Estrada/Engenho”

O mesmo se aplica aos serviços de consultoria logística. É por demais sabido que a atividade de mineração é extremamente complexa, sendo a atividade logística imprescindível no processo produtivo, razão pela qual, os gastos com serviços de consultoria em logística devem gerar direito ao crédito.

Assim, no tema, voto por dar parcial provimento ao postulado para reverter a glosa em relação aos gastos incorridos com serviços de consultoria em geologia e logística.

(v) Transporte de funcionários

A Recorrente afirma que os gastos com transportes de funcionários são despesas intrinsecamente relacionadas aos custos decorrentes da contratação de funcionários, exigidas pela legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelos sindicatos das categorias profissionais dos empregados da empresa.

Como visto, pela própria linha de defesa adotada pela Recorrente tem-se que não se trata de transporte interno de funcionários dentro da unidade de produção, mas de transporte externo.

Tenho a compreensão que os gastos com transporte interno de funcionários, ou geram direito ao crédito, o que não é o caso dos autos.

Assim, voto por negar provimento na matéria.

(vi) Gastos não identificados

Diz a Recorrente, em relação aos créditos decorrentes de despesas não identificadas, que diante da excepcional situação de extravio de documentos em razão do incêndio ocorrido no local de sua guarda, a fiscalização deveria ter intimado os fornecedores listados a fim de verificar se as despesas, sobre as quais se creditou, ocorreram efetivamente. Entretanto, deixou de assim proceder e efetuou a glosa dos créditos para os quais a empresa não apresentou notas fiscais. Prossegue com a assertiva de que a conduta fiscal, ao não utilizar suas prerrogativas institucionais para requerer os documentos aos fornecedores e, ainda assim, glosar os créditos, deixou de observar o princípio da verdade material.

No tema, compreendo como correta a decisão recorrida, razão pelas qual sua reprodução é medida que se impõe, adotando-a como razões de decidir:

“Quanto à segunda questão, em que pese o esforço empreendido pelo contribuinte para tentar recuperar os documentos extraviados, entendo que a falta destes documentos impossibilita a aferição de certeza e liquidez dos créditos.

Embora seja correto afirmar que a administração pública sempre deve pautar suas condutas na direção da busca da verdade material, deve-se repisar que a comprovação da existência do crédito deve ser feita por quem a invoca, ou seja, o contribuinte, conforme já explanado neste voto.

Assim, a impugnante deveria ter trazido aos autos a comprovação, pois é razoável o entendimento de que o contribuinte possui maiores condições de promover este rastreo, e é nesse sentido que a lei inverte o ônus da prova.”

Assim, é de se negar provimento no tópico recursal.

- Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, desde que observados os demais requisitos da legislação, dentre os quais tratar-se de serviço e dispêndios tributados pelas contribuições e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País para, reconhecer o direito ao crédito em relação (i) ao frete de insumos (matéria-prima), produtos em elaboração e produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente, desde que observados os demais requisitos da legislação, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País; (ii) gastos de aluguel de caminhões, desde que utilizados no processo produtivo e (iii) serviços de consultoria em geologia e logística.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade