



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10920.000089/2011-47
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-011.735 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2021
Recorrente MASISA MADEIRAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/03/2006

Ementa:

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

PIS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial para: 1. reverter as glosas referentes ao transporte de toras de madeira retiradas de floresta até a planta industrial e com a movimentação interna das matérias-primas e dos produtos semiacabados, bem como dos custos com os serviços de amarração e baldeio; 2. reverter as glosas referentes aos custos com combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas que acondicionam as madeiras nos pallets; 3. reverter as glosas referentes às aquisições de lâminas e facas; 4. reverter as glosas referentes à aquisição de produtos químicos; Vencidos os Conselheiros: Paulo Régis Venter (Suplente convocado) que não reverteu as glosas com fretes com movimentação de matéria-prima e de produtos semiacabados, os custos com os serviços de amarração e baldeio, os custos com

combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas que acondicionam as madeiras nos pallets. A conselheira Larissa Nunes Girard que não reverteu as glosas com fretes com movimentação de matéria-prima e de produtos semiacabados, os custos com os serviços de amarração e baldeio, os custos com combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas que acondicionam as madeiras nos pallets; A conselheira Denise Madalena Green que reverteu as glosas dos serviços de estufamento e de carregamento de contêineres e as glosas referentes a fretes entre estabelecimento e o setor alfandegário. O conselheiro Jorge Lima Abud reverteu as glosas com fretes dos produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente. O conselheiro Walker Araújo reverteu as glosas com fretes dos produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente e o setor alfandegário, O conselheiro José Renato Pereira de Deus reverteu as glosas referentes aos fretes entre estabelecimento e o setor alfandegário. O conselheiro Raphael Madeira Abad reverteu as glosas referentes aos fretes entre estabelecimento e o setor alfandegário.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente o conselheiro Vinicius Guimaraes, substituído pelo conselheiro Paulo Regis Venter.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

A interessada acima qualificada apresentou Pedido Eletrônico de Ressarcimento de PIS não cumulativo - Exportação, referente ao 1º trimestre de 2006, por meio do PER/DCOMP n.º 22101.81081.080908.1.1.08-2606 (fls. 02 a 04), no montante de R\$ 108.713,42.

Vinculadas ao pedido de ressarcimento, a contribuinte transmitiu as Declarações de Compensação – DCOMP de fls. 05 a 16.

A fim de analisar o direito creditório pleiteado, foi efetuado procedimento fiscal de diligência pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joinville/SC, no qual foram enviadas intimações solicitando esclarecimentos e documentos à contribuinte.

Após a análise dos documentos e informações apresentados, foi proferido o Despacho Decisório de fls. 247 a 253, o qual deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento e homologou as compensações até o limite do crédito deferido.

O despacho decisório, em síntese, alegou que a redução no valor do crédito pleiteado se deu em razão das seguintes glosas:

1 - nos bens utilizados como insumos:

a - aquisições com suspensão da contribuição;

b - fretes não considerados insumos ou relativos às operações de vendas.

Nesses casos, foram excluídos os créditos relativos às movimentações e transporte de mercadorias ou produtos entre as unidades próprias e no interior das mesmas, bem como, às remessas de equipamentos para conserto e envio de mercadorias para industrialização;

c - demais entradas não enquadradas como insumo. Para tal, apenas são consideradas as matérias primas, produtos intermediários, embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação;

2 - nos serviços utilizados como insumos:

a - foram glosados os fretes não considerados insumos ou relativos às operações de vendas, bem como, as demais entradas não enquadradas como insumos;

b - nos termos legais, os gastos com combustíveis e lubrificantes somente são passíveis de crédito se os mesmos forem enquadrados como insumos. O mesmo se aplica no caso dos fretes;

3 - valores das faturas de energia elétrica não incluídos na base de cálculo do ICMS (COSIP);

4 - valor relativo à devolução de venda de bem do ativo imobilizado Cientificada da decisão em 18/05/2011 (fl. 256), a contribuinte apresentou, em 17/06/2011, a manifestação de inconformidade de fls. 258 a 280, alegando, em suma, que:

1 - solicita a análise em conjunto desse processo com aquele relativo ao COFINS do mesmo período, tendo em vista tratarem da mesma base de cálculo;

2 - o conceito de insumo trazido nas Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004 assemelha-se ao conceito de insumo tratado na legislação do IPI.

Todavia, o conceito de insumo previsto na legislação do IPI não pode ser aplicado para se verificar quais bens e serviços geram créditos de PIS e COFINS, visto não haver qualquer dispositivo nas leis que regem as contribuições que as vincule à sistemática aplicada ao IPI ou ao ICMS;

3 - as leis 10.637/02 e 10.833/03 autorizam a apropriação de créditos sobre todos os insumos destinados à produção de bens e serviços, e não, somente aqueles considerados matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

4 - nesse sentido, a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes já definiu que o conceito de insumo, para fins de aproveitamento de crédito de PIS e COFINS, não está atrelado aquele utilizado pela legislação do IPI, que determina que somente se enquadram neste conceito as matérias primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem;

5 - o conceito de insumo contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, mesmo que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou do serviço, ou seja, são aqueles bens e serviços contabilizados em custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção, nos termos dos arts. 290 e 299 do RIR;

6 - algumas das notas fiscais que a autoridade fiscal entendeu não se tratar da aquisição de insumos referem-se à aquisição de combustíveis utilizados nos tratores que transportam as toras do pátio da fábrica para as esteiras nas quais a madeira será cortada, serrada e, posteriormente, secada. Sem o transporte das toras, sequer se inicia o processo de industrialização, razão pela qual, evidente sua condição de insumo, visto sua essencialidade à fabricação dos produtos destinados à venda;

7 - todos os maquinários que realizam o transporte interno e o empilhamento das toras e da madeira pronta precisam de gás e óleo para seu devido funcionamento. Assim, é fato inquestionável que tais despesas são necessárias à atividade da recorrente;

8 - quanto aos transportes realizados internamente, no pátio da fábrica, há ainda notas referentes aos serviços de movimentação de contêineres, cuja utilização é essencial para a venda dos produtos fabricados. Além da movimentação, tem-se também o estufamento e o carregamento de contêineres para posterior remessa ao porto de destino para exportação;

9 - a aquisição de produtos químicos adicionados à água da caldeira para preparar e tratar a madeira e realizar sua secagem são indispensáveis para o processo de industrialização;

10 - as lâminas e facas que cortam e serram a madeira são instrumentos obrigatórios e indispensáveis para a atividade da recorrente. Entende que devem ser considerados insumos os serviços de manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no corte da madeira;

11 - a aquisição de plásticos e de papel para embalar os pallets que permitem o transporte e a segurança do produto vendido deve ser considerada insumo, visto que se trata da aquisição de bens necessários para a venda do produto final;

12 - inúmeras notas glosadas referiam-se ao transporte realizado das toras retiradas da floresta própria da empresa, ou da floresta de terceiros, e encaminhadas para a fábrica. Tal procedimento é indispensável para as atividades da empresa. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou no sentido de considerar possível creditar-se dos fretes utilizados para o transporte da matéria prima para o estabelecimento fabricante;

13 - diversas outras notas fiscais referem-se ao transporte da madeira fabricada, ou seja, do produtor final, para os respectivos adquirentes. Tratam-se de fretes na operação de venda;

14 - notas relativas aos serviços de amarração e baldeio de toras também devem ser considerados passíveis de creditamento, visto que essenciais à segurança e ao transporte das mesmas até a fábrica;

15 - é inconcebível entender que a energia elétrica utilizada no processo produtivo não é insumo necessário às atividades da recorrente. Dessa forma, exercendo a atividade industrial, por realizar o corte e o beneficiamento da madeira, não há que se falar em glosa dos créditos apropriados sobre energia elétrica.

A 15ª Turma da DRJ em São Paulo (SP) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão n.º 16-83.947, de 30 de agosto de 2018, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/03/2006

HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ROL EXAUSTIVO.

O rol das possibilidades de descontos de créditos da não-cumulatividade é exaustivo, pois não se ocuparia o legislador de fazê-lo se assim não fosse (admitindo-se o contrário, as restrições é que teriam que ser explicitadas), não podendo o aplicador da lei, portanto, utilizar-se de interpretação extensiva.

CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO PRÓPRIO DE INSUMO.

É equivocada a afirmação de que a adoção da interpretação restritiva acerca do conceito de insumo na legislação das contribuições corresponderia à utilização da do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A adoção deste conceito decorre das regras constantes da legislação própria e não da adaptação da legislação de qualquer outro tributo. Apenas o ponto comum é a exigência, *mutatis mutandis*, de relação direta e imediata entre o bem ou serviço em relação ao qual se pretende apurar crédito e o produto ou serviço final disponibilizado para venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETE. CRÉDITO.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS e da COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM EMBALAGENS.

Somente a embalagem de apresentação do produto gera direito ao crédito, posto que esta se incorpora ao produto em fabricação. As embalagens destinadas apenas a proteger ou transportar o produto, em qualquer fase do processo produtivo, não dão direito a crédito da não cumulatividade, mesmo que descartáveis ou de utilização obrigatória, visto caracterizarem-se como despesas de transporte.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS ENERGIA ELÉTRICA.

Por expressa previsão legal, dão direito a crédito os valores gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não gerando crédito o valor incluído na fatura correspondente à contribuição para o custeio da iluminação pública.

NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Quando participantes do processo industrial, caracterizam-se como insumos indiretos para os quais há determinação específica na legislação que permite o aproveitamento de créditos. O mesmo não se aplica quando utilizados em equipamentos responsáveis por operações de transporte e movimentação.

RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Nos processos relativos a pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, a comprovação do direito creditório alegado incumbe ao postulante.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta que:

- a) Ao analisar todo o processo de fiscalização realizado pela RFB, verifica-se que o procedimento que originou a glosa dos créditos decorrentes do PIS e da COFINS está viciado, uma vez que não se buscou alcançar a verdade material dos fatos relacionados à atividade econômica da empresa. Em se tratando de glosa de créditos de PIS e COFINS, cabe à Autoridade Fiscal promover os atos necessários a comprovar que as rubricas que considera indevidas não estão relacionados às atividades do contribuinte, sob pena de indevida inversão do ônus probatório. Portanto, resta demonstrada a nulidade integral do procedimento fiscal, razão pela qual requer-se seja o mesmo cancelado e, por consequência, reconhecido integralmente a validade de todos os créditos apropriados pela Recorrente;
- b) caso não se entenda pela nulidade do procedimento fiscal, impõe-se aos I. Julgadores a **conversão do julgamento em diligência** (art. 183 do Decreto nº 70.235/72), determinando-se à fiscalização a realização de diligência “in loco” nos estabelecimentos da Recorrente e a devida análise dos elementos constantes nos autos do processo administrativo para que **(i)** esclareça a participação de cada bem/serviço glosado na regular execução das atividades da empresa bem como **(ii)** seja efetuado um descritivo minucioso do processo produtivo e das atividades desenvolvidas pela empresa, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens/serviços nestas atividades, aquilatando sua participação em relação ao produto final e sua comercialização;
- c) Basta analisar de forma mais detida os insumos adquiridos pela Recorrente em relação à sua utilização no processo produtivo da empresa, para se constatar que todos os produtos e serviços glosados pela fiscalização estão diretamente relacionados ao seu objeto social, sendo **relevantes** ou **essenciais** ao seu

processo produtivo. A falta desses insumos prejudica ou interfere de maneira substancial na qualidade do produto ou serviço, razão pela qual é permitido o aproveitamento de créditos da contribuição nos termos da legislação, não havendo como se manter a glosa;

- d) Diferentemente do que se entendeu no v. acórdão recorrido, todas as despesas incorridas com fretes, seja da matéria-prima, seja do produto acabado e ainda quanto aos serviços incluídos nestes transportes (amarração e baldeio), todos são essenciais e relevantes para o processo produtivo da Recorrente, e, por isto, dão direito ao crédito do PIS e da Cofins;
- e) Os combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos da Recorrente, essenciais e relevantes para o seu processo produtivo, dá direito ao crédito de PIS e COFINS, devendo ser integralmente afastada a glosa sobre tais despesas;
- f) Quanto às despesas com energia elétrica, o v. acórdão manteve a glosa sobre os valores pagos a título de “COSIP” nas faturas de energia elétrica apresentadas, sob a alegação de que, pela sua natureza “esse tipo de despesa não se refere à energia elétrica utilizada diretamente na fabricação do produto destinado à venda, mas sim, ao custeio da iluminação pública”. Contudo, não é esta a correta interpretação que deve ser dada à legislação do PIS e da COFINS quanto a energia elétrica, pelo que, merece ser reformada. Isto porque, a energia elétrica é passível de creditamento, pois essencial e relevante às suas atividades. Não há como se falar em industrialização, em processo de beneficiamento de madeira, sem que para tanto os maquinários/equipamentos sejam alimentados por energia elétrica. Assim, todos os valores que compõe o custo da energia elétrica, utilizada no processo produtivo, são insumo necessário às atividades da Recorrente. O valor da COSIP integra o custo da energia elétrica, posto que seu recolhimento é obrigatório, sendo indissociável do preço pago nas faturas de energia elétrica. Desta forma, o recurso deve ser provido para reconhecer que todos os custos que compõem o preço da energia elétrica dão direito ao crédito do PIS e da Cofins;
- g) Em relação às aquisições de peças de reposição de máquinas e equipamentos, tratam-se de despesas incorridas com lâminas e facas que são consumidas durante o processo produtivo da Recorrente, pois essenciais e relevantes ao seu processo produtivo e que geram créditos de PIS e de Cofins;
- h) Os produtos químicos utilizados no processo produtivo da Recorrente tratam-se de despesas indispensáveis, essenciais e relevantes à devida execução das suas atividades, é de se reconhecer o direito ao crédito do PIS e da COFINS.

Termina o recurso pedindo seu conhecimento e o provimento para reconhecer a nulidade do procedimento fiscal, alternativamente o reconhecimento integral dos créditos pleiteados ou, em respeito a busca pela verdade material, a conversão do julgamento em diligência a fim de ser verificada a utilização dos insumos no processo produtivo da sociedade.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Nulidade do procedimento fiscal.

Alega a interessada que a Autoridade Fiscal não buscou alcançar a verdade material dos fatos relacionados à atividade econômica da empresa. Que, em se tratando de glosa de créditos de PIS e COFINS, cabe à Autoridade Fiscal promover os atos necessários a comprovar que as rubricas que considera indevidas não estão relacionados às atividades do contribuinte, sob pena de indevida inversão do ônus probatório. Diante dessas alegações requer a nulidade do procedimento fiscal.

Ocorre que analisando os autos do processo, identifiquei que a Autoridade Fiscal intimou a recorrente para apresentar documentos e uma série de informações, dentre elas, a descrição do processo produtivo da empresa e os principais insumos utilizados em cada etapa e as respectivas classificações fiscais de acordo com as posições NCM (e-fls. 17/19).

INTIMAÇÃO N.º 021/2011

Considerando a necessidade de instrução dos citados processos, e com fundamento no art. 39 da Lei n.º 9.784/1999 e do art. 65 da Instrução Normativa SRF n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, INTIMO essa Empresa a atender ao disposto a seguir:

1. Apresentar arquivos digitais de notas fiscais LRE e LRS, elaborados conforme disposições da Portaria DRF/JOI n.º 35, DE 18 DE JULHO DE 2005(1), referentes aos estabelecimentos do contribuinte, relativos a esse trimestre;
 2. Apresentar cópias das fichas Dados Iniciais da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) referentes a esse trimestre de apuração e do respectivo recibo de entrega;
 3. Apresentar cópia do Dacon, acompanhado do respectivo recibo de entrega, referente ao período em análise;
 4. Apresentar demonstrativos dos Despachos de Exportações Diretas e Indiretas dos trimestres, relacionando os números dos despachos e as respectivas notas fiscais de venda, valor contábil e data de embarque, em papel e/ou em meio digital;
 5. Apresentar memoriais de apuração das bases de cálculo (planilhas, memórias, observações, ajustes, etc), em papel e/ou em meio digital, nos quais se baseou o contribuinte no preenchimento do Dacon, detalhando os valores que compõem cada linha do Dacon enviado;
- Apresentar** demonstrativo das **Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos** Locados de Pessoas Jurídicas, juntando cópias dos contratos e de documentos comprobatórios dos pagamentos das referidas despesas. Indicar qual a função do bem em pauta nas atividades da empresa.
6. Apresentar demonstrativo das Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda, utilizadas no cálculo dos créditos do trimestre;
 7. Apresentar demonstrativo dos Créditos a Descontar de PIS/Pasep Importação - Alíquota de 1,65% e de Cofins Importação - Alíquota de 7,60% para o trimestre em análise;
 8. Apresentar cópia do Livro de Apuração de IPI relativo ao trimestre;
 9. Apresentar descrição do processo produtivo da empresa informando os principais insumos utilizados em cada etapa e as respectivas classificações fiscais de acordo com as posições NCM;

10. Apresentar cópia do Contrato Social acompanhada da última alteração contratual em que houve mudança na administração;
11. Apresentar cópia de documento de identidade do Sr. Jorge Hillmann.

Portanto, a recorrente foi instada a demonstrar a participação de cada bem ou serviço ao seu processo produtivo. As glosas efetuadas se basearam nas informações prestadas pela própria recorrente. Sendo assim, não vejo maculas no procedimento fiscal realizado que possa induzir ao seu cancelamento, de sorte que afasto o pedido de nulidade do procedimento fiscal.

Pedido de diligência.

O pedido de diligência deve ser indeferido, pois o ônus da prova, nas situações em que temos o requerimento ressarcimento de créditos do regime da não-cumulatividade, recai sobre o sujeito passivo, sendo certo que, não há que se falar em obrigatoriedade de diligência por parte da autoridade fiscal, uma vez que todas as provas documentais deveriam ter sido apresentadas junto com a manifestação de inconformidade da recorrente.

Devemos ter em mente que não é cabível a realização de diligência para suprir prova que deveria ter sido apresentada em manifestação de inconformidade, vale dizer, o procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir a injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus do prova.

Certo é que não podemos deixar de observar que existem regras processuais claras, que regem o contencioso administrativo, regulando a instrução probatória, não cabendo ao julgador afastar tais regras em face de aplicação indevida de eventuais princípios. Assim, a aplicação de princípios como aquele do formalismo moderado ou da verdade material não deve abrir caminho para o afastamento de regras que servem para a concretização de outros princípios jurídicos, sobretudo, os processuais.

Pelo exposto nego a diligência pleiteada.

Mérito

A pedra angular do litígio posta neste capítulo recursal se restringe à interpretação das leis que instituíram o PIS e a Cofins não-cumulativos. A celeuma que embasa a maior parte dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

O Conselheiro José Renato Pereira de Deus, no processo nº 13502.720849/2011-55 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha opinião sobre o conceito, e por consequência, minhas razões de decidir, *in verbis*:

II.2.2 - Conceito de Insumo

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um

entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST n.º 181/1974 e n.º 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer

parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI n.º 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

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

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles 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.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(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 Lei n.º 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela

Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

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

b.2) “por imposição legal”.

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

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao 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; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo da sociedade. Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

O ponto de partida é definir o objeto social da empresa.

Conforme se extrai do art. 3º do Contrato Social, a Recorrente possui como objeto a comercialização de matéria-prima, produtos e sub-produtos de flora; o consumo de lenha, briquete, cavaco e serragem de madeira; o plantio, manuseio, corte, exploração de ativos florestais; o beneficiamento de madeira; a serraria, laminação, desfolhamento e faqueadura de madeira; a produção de compensados e contraplacadas; a utilização de preservativos de madeira entre outras atividades listadas no seu contrato social. Suas atividades principais estão voltadas à industrialização de toras de madeira.

Transporte de matéria-prima e produtos semiacabados.

Segundo a recorrente, tratam-se de despesas com o transporte de toras de madeira (matéria-prima), que são retiradas de floresta própria da empresa ou de floresta de terceiros e que são levadas para a fábrica, a fim de receberem o devido beneficiamento e posterior comercialização.

As toras de madeira estão diretamente ligadas à atividade econômica da Recorrente, já que, sem elas, inexiste o produto final comercializado pela empresa. Importante destacar que neste transporte, por vezes, estão incluídos os serviços de amarração e baldeio, já que para se realizar o deslocamento de tais toras, é necessário que elas estejam devidamente acondicionadas nos caminhões de forma a evitar acidentes.

É um serviço essencial e relevante ao qual a Recorrente deve incorrer para garantir a segurança do transporte das toras. A legislação que atualmente está em vigor, para o transporte de madeiras, é a Resolução nº 246 de 27/07/2007 do CONTRAN – Conselho Nacional de Trânsito. Esta resolução fixa todos os requisitos técnicos de segurança para o transporte de toras de madeira bruta por veículo de carga. Não se trata, portanto, de uma escolha da Recorrente, mas sim de uma imposição legal das normas de segurança quanto aos transportes destes insumos.

Os custos com a movimentação de matéria-prima e produtos semiacabados, na minha visão, são dispêndios essenciais para a industrialização, uma vez que, obviamente, sem o transporte das matérias-primas para a planta industrial, e no interior da indústria, estaria impossibilitada a transformação das matérias primas e materiais intermediários no produto acabado da Recorrente. Sendo, então essenciais para o processo produtivo, de forma que dão direito ao crédito.

Quanto aos serviços de amarração e baldeio, diante da imposição prevista na Resolução nº 246 de 27/07/2007 do CONTRAN, vejo sua relevância no processo produtivo da sociedade.

Neste norte, reverto as glosas referentes aos custos com fretes com movimentação de matéria-prima e de produtos semiacabados, bem como dos custos com os serviços de amarração e baldeio.

Despesas com combustíveis.

Alega a recorrente que:

Dentro do processo produtivo da Recorrente, após a madeira estar pronta, tratada, cortada, serrada e secada, faz-se necessário que elas sejam devidamente colocadas nos pallets para transporte. Este serviço é essencial e relevante para o correto acondicionamento do produto industrializado.

Para que isso ocorra, são utilizados maquinários que fazem o devido levantamento e o empilhamento adequado da madeira nos pallets. Estes equipamentos precisam de combustível (gás) e também de óleo para o seu funcionamento.

É fato inquestionável que o gás para o funcionamento do maquinário e o óleo utilizado na sua manutenção são despesas essenciais e relevantes à atividade da Recorrente, integrando seu processo produtivo.

Entendo os combustíveis utilizados nas movimentações de matérias-primas e produtos semiacabado e nos maquinários do parque industrial da recorrente devem compor a base de cálculo do crédito da não cumulatividade, por serem essenciais ao processo produtivo do sujeito passivo.

Isto posto, revento as glosas referentes aos custos com combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos da recorrente

Serviços de estufamento e carregamento de contêineres.

Alega a recorrente que as despesas incorridas com fretes aos terminais portuários ainda incluem um serviço específico de estufamento - na estufagem não se deve deixar espaços vazios no container, que precisam sempre ser totalmente ocupado, ou seja, sem sobrar qualquer espaço - e carregamento de contêineres. Tais serviços permitem o acondicionamento dos produtos para posterior remessa à exportação. Este transporte de produtos acabados não pode ser feito por qualquer empilhadeira ou maquinário, pois trata-se de uma movimentação extremamente especializada.

Entendo que esses serviços não possuem qualquer relação com o processo produtivo da recorrente. Tratam-se de serviços auxiliares executados em momento posterior ao processo produtivo, não podendo ser considerados insumos na produção da recorrente. Logo, não se subsomem ao conceito de insumo previsto nas leis da não-cumulatividade.

Sendo assim, mantenho a glosa dos serviços de estufamento e de carregamento de contêineres.

Despesas com energia elétrica

Quanto às despesas com energia elétrica, o acórdão recorrido manteve a glosa sobre os valores pagos a título de “COSIP” – contribuição para custeio da iluminação pública - nas faturas de energia elétrica apresentadas, sob a alegação de que, pela sua natureza “esse tipo de despesa não se refere à energia elétrica utilizada diretamente na fabricação do produto destinado à venda, mas sim, ao custeio da iluminação pública”.

A recorrente alega que o inciso III do art. 3º da Lei 10.833/2003 não estabeleceu quaisquer regras excludentes acerca dos encargos que componham o custo da energia elétrica, não havendo limitações.

Discordo da tese da recorrente, pois a lei permite que seja descontado do valor apurado da contribuição o custo com a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica e nada diz sobre a inclusão dos encargos no valor a ser descontados. Entendo que as possibilidades de creditamento no regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins deva ser interpretada de forma literal, não se admitindo sua extensão.

Sendo assim, mantenho a glosa referente à COSIP, por falta de previsão legal.

Custos com aquisições de peças de reposição do maquinário

Informa a recorrente:

Em relação às aquisições de peças de reposição de máquinas e equipamentos, tratam-se de despesas incorridas com lâminas e facas que são consumidas durante o processo produtivo da Recorrente, pois essenciais e relevantes ao seu processo produtivo e que geram créditos de PIS e de COFINS.

As lâminas e as facas são utilizadas no corte e na serragem da madeira e, como tal, são essenciais e indispensáveis à atividade da Recorrente. Não há como transformar as toras em madeira cortada sem que os maquinários possuam as lâminas e as facas.

Pela descrição da recorrente, as lâminas e as facas são essenciais ao processo produtivo, se subsumindo ao conceito de insumo previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Desta forma, revento as referidas glosas.

Custos com aquisição de produtos químicos.

A recorrente alega que adquire dois tipos diferentes de produtos químicos: (i) para tratar a madeira que será destinada à venda, e (ii) para tratar a água que será despejada no meio ambiente ou reutilizada.

No primeiro caso, os produtos químicos são utilizados para preparar e tratar a madeira, bem como para realizar a sua secagem, e são adicionados à água. Estes produtos servem para manter a coloração adequada da madeira, protege-la de cupins, intempéries e outros fatores que possam influenciar na qualidade da madeira, ou seja, são produtos que garantem a qualidade da madeira. São, neste aspecto, essenciais e relevantes para o processo de industrialização realizado pela Recorrente.

No segundo caso, os produtos químicos são utilizados no tratamento da água da caldeira, pois esta mesma água (utilizada no processo produtivo e que está acrescida dos produtos químicos de tratamento da madeira) não pode ser reutilizada e nem mesmo descartada no meio ambiente sem que seja realizado o seu devido tratamento. Este segundo caso se assemelha em muito ao tratamento de efluentes.

No caso dos produtos químicos utilizados na madeira para tratamento, entendo que se faz presente o requisito da essencialidade, pois sua utilização modificará o produto final.

No caso dos produtos químicos utilizados para tratamento da água, entendo que é uma questão ambiental, não se pode jogar água carregada de dejetos no ambiente, ela deve ser tratada. E o tratamento dessa água requer a utilização de produtos químicos. Nesta esteira fica caracterizada a relevância desses custos no processo produtivo da recorrente.

Sob perspectiva descrita, revento as glosas referentes à aquisição de produtos químicos.

Transporte de produtos acabados

Pela narrativa do recurso voluntário, o recorrente busca créditos referentes aos custos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e para o terminal portuário.

Em relação às despesas incorridas com fretes para o transporte do produto final (consumidor – destinatário adquirente ou terminal portuário), estes também são essenciais e relevantes para a atividade desenvolvida pela Recorrente, dando direito de crédito de PIS e de COFINS.

Essa matéria foi objeto de julgamento pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde ficou consignado que a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo.

A Lei n.º 10.833, de 2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da COFINS calculados com base em “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

Como se vê, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo. Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme ressaltado.

Por isso, entendo que o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos:

- (i)- primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos acabados; e
- (ii) ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit n.º 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (Grifei)

Concluindo, como o frete de mercadorias entre estabelecimentos não caracteriza insumo, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida. (Acórdão n.º 9303-010.249, de 11 de março de 2020).

Já me posicionei em outras ocasiões sobre o tema, com decisão oposta que apresento agora. Contudo, a mudança de entendimento se deu pelo minha posição de seguir o entendimento de decisões da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando a decisão tiver sido proferida por sua composição titular. Foi exatamente o ocorrido.

A mudança de posicionamento da 3ª Turma da CSRF teve como sustentáculo a jurisprudência pacífica do STJ sobre o tema, que abaixo transcrevo:

"RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA URISPRUDENCIAL. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF.

RECURSO NÃO PROVIDO.

1. "É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissivo, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o

óbice da Súmula 284 do STF". (AgInt no AREsp 1031163/RJ, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 20/06/2017, DJe 29/06/2017)

2. A falta de particularização do dispositivo de lei federal objeto de divergência jurisprudencial consubstancia deficiência bastante a inviabilizar a abertura da instância especial. Incidência da Súmula 284/STF.

3. Agravo interno a que se nega provimento" (STJ, AgInt no AREsp 1.198.768/SC, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe de 05/03/2018).

Por outro lado, por simples cotejo entre as razões do Recurso Especial e os fundamentos do acórdão recorrido, observa-se que a tese recursal contida nos arts. 2º, II, da Lei 9.478/97; 146 do CTN e 48, §§ 11 e 12 da Lei 9.430/96, sequer implicitamente, foi apreciada pelo Tribunal de origem, não obstante terem sido opostos Embargos de Declaração, para tal fim.

Por essa razão, à falta do indispensável prequestionamento, não pode ser conhecido o Recurso Especial, no ponto, incidindo o teor da Súmula 211 do STJ ("inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição dos embargos declaratórios, não foi apreciado pelo Tribunal a quo").

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

2. A falta de prequestionamento da matéria suscitada no recurso especial, a despeito da oposição de embargos declaratórios, impede seu conhecimento, a teor da Súmula nº 211 do Superior Tribunal de Justiça.

[.....omissis.....]

Assim, à mingua de prequestionamento, inviável a apreciação da aludida tese recursal.

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

[...omissis....]

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

[.....omissis.....]

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

[.....omissis.....]

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

[.....omissis.....]

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis

: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida". Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

Sendo assim, voto por manter a glosa dos custos com fretes dos produtos acabados entre estabelecimentos e entre o estabelecimento da recorrente e os terminais portuários.

Conclusão

Por todo exposto, afasto as preliminares suscitadas e dou provimento parcial ao recurso para:

1. reverter as glosas referentes ao transporte de toras de madeira retiradas de floresta até a planta industrial e com a movimentação interna das matérias-primas e dos produtos semiacabados, bem como dos custos com os serviços de amarração e baldeio;
2. reverter as glosas referentes aos custos com combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas que acondicionam as madeiras nos pallets;
3. reverter as glosas referentes às aquisições de lâminas e facas;
4. reverter as glosas referentes à aquisição de produtos químicos;

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho