



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.723417/2012-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.869 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de junho de 2023
Recorrente MHAG SERVICOS E MINERACAO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.

Para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, deve ser observado o conceito de insumo estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR a partir do critério da essencialidade e relevância.

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (relator) e Marcos Roberto da Silva, que negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado) e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, substituído pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep Não-Cumulativa – Exportação, cujo crédito foi reconhecido apenas parcialmente, o que resultou na parcial homologação das compensações a ele vinculadas.

Segundo o Relatório Fiscal anexado aos autos, a Fiscalização, amparada pelo MPF 0420100.2012.00178-0, abrangeu a análise de 4 pedidos de ressarcimento de crédito da COFINS Não-Cumulativa – Exportação e de 4 pedidos de ressarcimento de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep Não-Cumulativa – Exportação, relativos aos períodos de janeiro de 2006 a março de 2006 e abril de 2007 a dezembro de 2007, onde foram promovidas as seguintes glosas:

- Créditos que não têm respaldo em notas fiscais de aquisição dos insumos no período correspondente;
- Créditos relativos a óleo diesel, biodiesel e explosivos, que não são insumos da ora recorrente, mas sim de suas prestadoras de serviço; e
- Despesa de depreciação não contabilizada e não relacionada no demonstrativo de depreciação apresentado.

A ora recorrente apresentou, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade, onde argumentou:

- a) que a lógica utilizada pela Fiscalização é a dos créditos “ordinários” apurados no regime não-cumulativo das Contribuições, diante da qual se escritura o crédito no momento da entrada do bem ou serviço, sendo que, no caso, por se tratar de crédito referente exclusivamente a receitas de exportação, a sistemática se assemelha àquela aplicável aos contribuintes que se encontram em regime híbrido (cumulativo e não-cumulativo);
- b) que os créditos apurados sobre os dispêndios vinculados à receita de exportação podem ser compensados, de imediato, com outros tributos administrados pela RFB ou ressarcidos em dinheiro, após o encerramento de cada trimestre;
- c) que, de acordo com o § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, a apuração dos créditos vinculados à receita de exportação deve ser feita com observância do disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º dessa mesma lei;
- d) que a Lei nº 10.833, de 2003, autorizou a utilização, alternativa e à escolha do contribuinte, de dois métodos (de apropriação direta e de rateio proporcional), sendo que a escolha feita aplica-se a todo o ano-calendário e deve ser observada tanto para a COFINS quanto para a Contribuição para o PIS/Pasep;

- e) que, caso a opção seja pelo método de apropriação direta, o contribuinte apenas faz jus ao crédito das Contribuições quando realizada a receita decorrente de exportação;
- f) que sempre optou pelo método de apropriação direta;
- g) que, justamente em virtude dessa sistemática, calcada no método da apropriação direta, o DACON evidenciou a apuração de créditos das Contribuições relativos a bens e serviços adquiridos em períodos anteriores, bem como despesas de depreciação relativas a períodos anteriores, acumuladas até o momento da realização da receita de exportação;
- h) que a afirmação contida no Relatório Fiscal, de que deveria ter sido retificado o DACON do período das entradas dos insumos / realização das despesas de depreciação que ensejaram direito a crédito das Contribuições ao invés de terem sido computados esses valores na apuração do crédito do período da realização das receitas de exportação, viola a própria Lei nº 10.833, de 2003, no seu art. 6º, § 8º;
- i) que todas as notas fiscais de aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, vinculadas a receitas de exportação, foram apresentadas à Fiscalização no bojo do MPF nº 0420100.2012.00178-0 e se encontram anexadas ao presente PTA;
- j) que, tendo em vista que parte da glosa dos créditos promovida pelo Despacho Decisório decorreu tão somente da falta de apresentação dos boletins de medições dos insumos (óleo diesel, biodiesel, gasolina e explosivos) utilizados pelos prestadores de serviço na lavra, beneficiamento e transporte de minério e descontados do preço do serviço, os apresenta junto com a Manifestação de Inconformidade;
- k) que, ante a prova apresentada, vedar o direito à totalidade do crédito implica violar a sistemática não-cumulativa das Contribuições, tendo em vista que, caso os insumos fossem adquiridos diretamente pelo prestador de serviço – implicando crédito para ele –, o preço do serviço seria evidentemente maior (incluindo o custo desses insumos), gerando crédito para a ora recorrente sobre o valor total do serviço destacado na nota fiscal;
- l) que, conforme bem destacado no Relatório Fiscal, é obrigada a adquirir diretamente dos fornecedores os insumos essenciais ao serviço por ela tomado, e repassá-los em seguida ao prestador; e
- m) que a opção gerencial da ora recorrente e de seus prestadores de serviço no que tange à forma de aquisição dos insumos – se adquiridos diretamente pelo prestador, majorando o preço do serviço, ou adquiridos pela ora recorrente e repassados ao prestador, sendo descontados do preço do serviço – não poderá, jamais, restringir o seu direito ao crédito das Contribuições, sob pena de violação à não-cumulatividade.

A DRJ julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade para: (i) reverter as glosas referentes a insumos utilizados nas operações de lavra e processamento e na movimentação interna do minério na Mina do Bonito; (ii) manter as glosas dos créditos apurados em relação a combustíveis utilizados para o transporte de produto acabado; e (iii) homologar as compensações até o limite do crédito reconhecido. Eis os fundamentos utilizados:

- a) que, pelo fato de a ora recorrente apurar o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica com base no lucro real, está sujeita à incidência não-cumulativa das Contribuições, o que lhe faculta aproveitar créditos decorrentes de suas aquisições nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º da Lei nº 10.833/2003;
- b) que a ora recorrente, além de sofrer a incidência não-cumulativa das Contribuições, promove a exportação de produtos, de tal forma que pode apropriar e utilizar créditos vinculados a essas operações, nos termos do § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003;
- c) que, conforme alegado e corroborado pelos DACON, a ora recorrente optou pelo método da apropriação direta para calcular seus créditos das Contribuições vinculados à exportação, o que exige sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, requisito esse que se encontra atendido ante à constatação trazida pelo Relatório Fiscal;
- d) que, escolhido o método de apropriação direta, a pessoa jurídica que promove a exportação nos termos do art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 deverá determinar os créditos das Contribuições vinculados à exportação com base na proporção dos custos diretamente apropriados, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração;
- e) que o crédito apurado no período da escrituração pelo método de apropriação direta (Art. 3º, § 8º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), referente a aquisições, custos e despesas incorridos em períodos anteriores ao da escrituração, não se trata de crédito extemporâneo, se a sua efetividade só vem a ser constituída no período atual da escrituração;
- f) que insumos, bens e serviços adquiridos em períodos anteriores, bem como despesas de depreciação de períodos anteriores, podem gerar créditos no momento em que apropriados, desde que, no caso dos insumos, se enquadrem como tal nos termos da legislação reitora;
- g) que deve ser adotado o conceito de insumo em consonância com a decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça e nos termos delimitados na Nota Explicativa da PGFN e Parecer Normativo COSIT, o que significa dizer que o conceito de insumo deve ser aferido considerando os critérios de essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte;

- h) que os combustíveis e demais insumos adquiridos pela ora recorrente e utilizados pelos prestadores de serviços em atividades que integrem o processo de produção são passíveis de gerarem créditos da não-cumulatividade das Contribuições, desde que satisfaçam as demais condições; e
- i) que devem ser mantidas as glosas dos créditos apurados em relação a combustíveis utilizados para o transporte de produto acabado, conforme expressa vedação trazida pelo PN nº 5/2018, item 142.

Cientificada da decisão da DRJ, a empresa apresentou Recurso Voluntário aduzindo, em síntese, que:

- a) que o Recurso Voluntário se limita ao questionamento sobre a possibilidade de creditamento dos valores relativos aos gastos com óleo diesel utilizado no transporte e movimentação do produto acabado;
- b) que, diferentemente dos argumentos utilizados no Acórdão recorrido, os referidos gastos devem ser objeto de creditamento, nos termos previstos na legislação de regência e consoante jurisprudência formada no âmbito judicial e administrativo;
- c) que a utilização do óleo diesel no transporte e movimentação do produto acabado tem finalidade específica e imprescindível para a operação de venda dos bens, sendo fundamental para viabilizar a exportação da produção, uma vez que serve para abastecer os veículos que movimentam a substância mineral na Mina de Bonito, no Pátio de Transbordo e, posteriormente, no Porto de Suape, onde ocorre a carga, descarga, estocagem e carregamento dos navios, além de servir para fornecer energia para as máquinas que promovem o carregamento dos navios;
- d) que o legislador autorizou o creditamento dos valores relativos aos gastos com (i) combustíveis utilizados na produção e fabricação de bens e (ii) com gastos relativos a frete na operação de venda;
- e) que a interpretação adotada pelo Acórdão recorrido é equivocadamente restrita, limitando-se a extrair o entendimento de que apenas os combustíveis gastos durante o processo produtivo estariam sujeitos ao creditamento e, paralelamente, apenas os gastos com frete na venda teriam a mesma sorte;
- f) que, de acordo com a decisão proferida no REsp nº 1.221.170-PR, insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens os quais, caso sejam eliminados, obstem a própria atividade da empresa e não apenas a produção, ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes;
- g) que o CARF já analisou os gastos com transporte de produto acabado, definindo que tais valores podem ser objeto de creditamento, desde que

essenciais para a atividade da empresa, conforme se extrai do Acórdão nº 3102-001.395, julgado pela 1ª Câmara da 2ª Turma Ordinária em 15.02.2012;

- h) que, recentemente, em Sessão de 20 de março de 2019, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do acórdão nº 9303-008.260, em observância ao julgamento do STJ, também validou os créditos sobre frete de transferência de produto acabado, ainda que não estivessem intrinsecamente ligados à venda, mas representassem etapas intermediárias para a sua efetivação;
- i) que, caso o óleo diesel em questão, dentro do teste de essencialidade adotado pela jurisprudência, seja eliminado, a atividade da Recorrente restará inviabilizada, uma vez que este gasto com transporte e movimentação do produto acabado da mina até o porto é imprescindível para permitir a operação de venda para o exterior; e
- j) que o referido gasto com óleo diesel na movimentação, carga e descarga do produto acabado é um mero desdobramento da operação de venda e exportação do minério, e, sem ele, restaria impossível a própria remessa dos bens para o exterior, demonstrando a sua imprescindibilidade para a atividade empresarial da recorrente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Dos limites da lide

Conforme bem apontado pela recorrente em seu Recurso Voluntário, tendo sido revertidas pela DRJ as demais glosas promovidas pela Fiscalização, o objeto da lide devolvido para esta instância de julgamento se limita à “possibilidade de creditamento dos valores relativos aos gastos com óleo diesel utilizado no transporte e movimentação do produto acabado”.

Do conceito de insumo

A recorrente acerta em defender a aplicação do critério da essencialidade e relevância estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR. Por isso é fundamental que esclareçamos, a partir da referida decisão do STJ, o entendimento seguido no presente voto para fins de aplicação do disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (Contribuição para o PIS/Pasep), e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS), especialmente no que diz respeito ao conceito de insumo (inciso II do art. 3º de ambas as Leis).

Dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III – (VETADO)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

De maneira muito semelhante, dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Conforme se depreende da leitura desses dispositivos legais, o legislador estabeleceu uma série de creditamentos que a pessoa jurídica poderá fazer para deduzir dos valores das Contribuições apurados na forma do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, por vezes vinculando esse direito ao exercício de uma atividade específica.

Como se tratam de textos legais muito semelhantes, as referências que fizemos a partir de agora apenas a inciso se aplicam para ambas as Leis, deixando a referência expressa à lei específica para as poucas diferenças existentes.

O inciso I, por exemplo, trata da atividade comercial, permitindo à pessoa jurídica que a exerce a apropriação de créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, com as exceções que lista.

O inciso II, por sua vez, trata da atividade industrial e da atividade de prestação de serviços, permitindo à pessoa jurídica que as exerce a apropriação de **créditos relativos aos insumos** (bens e serviços) utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Observe-se que os permissivos dispostos nos incisos I e II não são excludentes, de tal sorte que uma pessoa jurídica que atue tanto na revenda de bens quanto na prestação de serviços e na produção e venda de bens poderá apurar créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, aos insumos utilizados na prestação de serviços e aos insumos utilizados na produção de bens.

O inciso IX da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso III da Lei nº 10.833, de 2003, permitem à pessoa jurídica o creditamento relativo aos custos com energia elétrica e energia térmica consumidas em seus estabelecimentos, independentemente da atividade para onde essas energias são direcionadas. Note-se que, caso não existissem esses incisos, o crédito das contribuições, relativo à energia elétrica e à energia térmica, somente estaria permitido, nos termos do inciso II, para aquela parcela utilizada como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Da mesma forma, os incisos IV, V e VII, que tratam, respectivamente, dos créditos relativos aos aluguéis pagos a pessoa jurídica, ao valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica e às edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, não estão vinculados ao exercício de uma atividade específica.

O inciso VI permite à pessoa jurídica a apropriação de créditos relativos à aquisição ou fabricação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que destinados à locação a terceiros, à utilização na produção de bens para venda ou à utilização na prestação de serviços.

O inciso VIII tem o efeito de expurgar do valor devido a título de contribuição aquela parcela composta pela venda de bens que, por alguma razão, acabam sendo devolvidos.

O inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003, permite à pessoa jurídica o aproveitamento de créditos de COFINS relativos à armazenagem de mercadoria e ao frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for por ela suportado, hipótese que foi estendida para a Contribuição para o PIS/Pasep pelo disposto no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. Note-se que, nesse caso, por estar para além da fase de fabricação ou de produção dos bens, a armazenagem e o frete não podem ser considerados como insumos dessas atividades, cujo creditamento está previsto no inciso II.

O inciso X permite, de forma casuística, apenas para a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, o crédito de Contribuições não-cumulativas relativo ao vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

Por fim, o inciso XI, tratando novamente da atividade de produção de bens para venda e da atividade de prestação de serviços, permite à pessoa jurídica que as exerce o aproveitamento dos créditos relativos aos bens incorporados ao ativo intangível, e que sejam utilizados nessas atividades.

Feita essa breve análise dos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é preciso contextualizar a polêmica que se estabeleceu, em relação ao disposto no inciso II (especificamente em relação ao conceito de insumo), entre a RFB e as pessoas jurídicas contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da COFINS não-cumulativa.

Ocorre que, a fim de disciplinar a incidência não-cumulativa das Contribuições, foram publicadas a IN SRF nº 247, de 2002, e a IN SRF nº 404, de 2004, que, a partir de uma visão própria da legislação do IPI, restringiram o conceito de insumo apenas àquilo que fosse utilizado diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, restringindo, com isso, o universo de bens e de serviços que poderiam gerar direito a crédito para as pessoas jurídicas.

Inconformados com essa visão restritiva do conceito de insumo trazida pela IN SRF nº 247, de 2002, e pela IN SRF nº 404, de 2004, não foram poucos os contribuintes que recorreram ao judiciário na tentativa de firmar a tese de que insumo, para efeitos de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da COFINS não-cumulativa, corresponde a todos os custos e despesas necessários ao desenvolvimento empresarial.

No REsp nº 1.221.170-PR, que tratou dos Temas 779 e 780 e que foi julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, o STJ assentou a tese de que era ilegal a disciplina de creditamento prevista na IN SRF nº 247, de 2002, e na IN SRF nº 404, de 2004, e 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 item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”. Eis a 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

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.

(STJ, REsp nº 1.221.170-PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia, Primeira Seção, Data do julgamento: 22/02/2018)

Vê-se, com isso, que o STJ adotou uma posição intermediária entre o que defendia a RFB e o que pleiteavam os contribuintes, definindo insumo para fins de creditamento das Contribuições não-cumulativas como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços.

Nesse ponto alguém poderia objetar que a ementa do REsp nº 1.221.170-PR não associou a essencialidade ou relevância ao processo produtivo ou à prestação de serviços, mas sim ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, de tal forma que mesmo os insumos utilizados fora do processo produtivo ou desconectados da prestação de serviços poderiam gerar direito a crédito, se essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica.

Mas essa não é a interpretação a ser extraída da decisão emanada no REsp nº 1.221.170-PR, que precisa ser compreendida a partir da leitura dos votos apresentados pelos Ministros e do Acórdão exarado, e que não deixam dúvidas de que os insumos que geram direito a crédito das contribuições não-cumulativas são aqueles essenciais e relevantes à produção de bens para venda (ao processo produtivo) ou à prestação de serviços.

Essa é a posição expressa pelo Juiz Federal Andrei Pitten Velloso em artigo publicado no Jornal Carta Forense, em 17/07/2019, sob o título “PIS/COFINS não cumulativo: o conceito de insumos à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (acessado no endereço da internet <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/pisconfins-nao-cumulativo-o-conceito-de-insumos-a-luz-da-jurisprudencia-do-superior-tribunal-de-justica/18219>):

A nosso juízo, a distinção fundamental diz respeito à vinculação com o processo produtivo ou com a atividade específica de prestação de serviços. Em que pese tenha se consignado na ementa do julgado que a relevância diz respeito ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, a análise atenta dos votos exarados e das posições refutadas evidencia que não foi acolhido o direito ao creditamento de despesas que não são necessárias para a *realização* o serviço contratado ou para a *produção* do bem comercializado, como sucede com as despesas atinentes à comercialização e à entrega dos bens produzidos, entre as quais sobressaem os gastos com publicidade e com comissões de vendas a representantes. Apesar de serem despesas operacionais, os gastos com publicidade, com as vendas e com a entrega de produtos comercializados não geram direito a creditamento, porquanto não dizem respeito à sua industrialização.

Para que não restem dúvidas de que os insumos aptos a gerar crédito das Contribuições não-cumulativas, nos exatos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, são aqueles vinculados à produção de bens ou à prestação de serviços, reproduzimos a seguir alguns excertos do voto do Ministro relator Napoleão Nunes Mais Filho, que falam por si sós:

34. Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao *critério da essencialidade* para a atividade econômica da empresa, de modo que **devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são *insumos diretos* dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho *onera a produção das padarias*.

...

39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, *deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte*, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, **não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final**.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, **mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação**; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir. (grifei)

Também alguns excertos do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceitação de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço. (grifei)

Por fim, um breve excerto do voto-vogal do Ministro Mauro Campbell Marques:

Continuando, extrai-se do supracitado excerto do voto proferido no REsp nº 1.246.317 que a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:

1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e

3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

Definido o conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da COFINS não-cumulativa como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços, é preciso agora estabelecer os critérios para sua aplicação.

Para esse feito nos socorremos da criteriosa análise desenvolvida no voto do relator da apelação feita no processo nº 5016070-05.2017.4.04.7100/RS (TRF4), Juiz Federal Andrei Pitten Velloso:

Para se aplicar a tese firmada pelo STJ, faz-se necessário concretizar as noções de "essencialidade" e de "relevância" para o desempenho de atividade fim da empresa, o que deve ser feito à luz dos fundamentos determinantes do julgado em apreço.

Em primeiro lugar, vale registrar que, como ressaltou o Ministro Napoleão Nunes Maia, o conceito de insumo não pode ficar restrito aos itens utilizados diretamente na produção, estendendo-se a todos aqueles necessários para o desempenho da atividade produtiva:

*"... a conceituação de **insumo** prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da **essencialidade** para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de **insumo**, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; **é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias.**"*

Daí a conclusão de que:

*"a **adequada compreensão de insumo**, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, **deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte**, abrangendo, portanto, as que se referem à **totalidade dos insumos**, não sendo possível, **no nível da produção**, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final."*

Nessa mesma linha se insere a manifestação do Ministro Mauro Campbell Marques:

*"a definição de "insumos" para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).*

*Em resumo, é de se definir como **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." (excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques - destaques originais)*

Especificamente quanto à concreção do significado dos critérios da **essencialidade** e da relevância, é esclarecedor este excerto do voto da Ministra Regina Helena Costa:

*Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de **insumo**, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Destarte, tais noções dizem com o processo produtivo, não com a ulterior comercialização e entrega dos bens produzidos.

Deve-se diferenciar, portanto, entre elementos e custos necessários à produção dos bens e aqueles pertinentes à sua comercialização e entrega. Nesse sentido, o Ministro Napoleão Nunes Maia recorreu ao exemplo da elaboração de um bolo para indicar que a energia do forno é fundamental para o processo produtivo, mas, em contraposição, o papel utilizado para envolver o bolo não se qualifica como um item essencial:

*"13. Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – ou insumos – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e compreende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o **insumo** do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?"*

*14. Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo, considerados insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo **insumo** da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria; o papel que envolve o bolo, no entanto, não tem a **essencialidade** dos demais componentes que entram na sua elaboração."*

Trilhando essa senda, o Ministro Mauro Campbell indicou expressamente que despesas com comissões de vendas a representantes e propagandas não geram direito a crédito, por não serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo:

*"Segundo o conceito de **insumo** aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e*

propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto."

Conclusão diversa implicaria em distorção do entendimento acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça, vez que redundaria na aplicação da tese do crédito financeiro, vinculado às noções de custos e despesas operacionais considerados no âmbito do IRPJ.

Esclarecida a compreensão desta relatoria sobre a matéria e esclarecidos os critérios a serem utilizados como balizas nos casos concretos, passemos a analisar a glosa feita pela Fiscalização que ainda se encontra em discussão no presente processo.

Do óleo diesel utilizado no transporte e movimentação do produto acabado

A recorrente argumenta que os gastos incorridos com óleo diesel utilizado no transporte e movimentação do produto acabado devem ser objeto de creditamento das Contribuições, “nos termos previstos na legislação de regência e consoante jurisprudência formada no âmbito judicial e administrativo”.

Defende que “a utilização do óleo diesel no transporte e movimentação do produto acabado tem finalidade específica e imprescindível para a operação de venda dos bens”, sendo “fundamental para viabilizar a exportação, uma vez que servem para abastecer os veículos que movimentam a substância mineral na Mina de Bonito, no Pátio de Transbordo e, posteriormente, no Porto de Suape, onde ocorre a carga, descarga, estocagem e carregamento dos navios”, além de servir “para fornecer energia para as máquinas que promovem o carregamento dos navios”.

Cita os incisos II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para esclarecer “que o legislador autorizou o creditamento dos valores relativos aos gastos com (i) combustíveis utilizados na produção e fabricação de bens e (ii) com gastos relativos a frete na operação de venda”

Reclama que a “interpretação adotada pelo acórdão recorrido é equivocadamente restrita, limitando-se a extrair o entendimento de que apenas os combustíveis gastos durante o processo produtivo estariam sujeitos ao creditamento e, paralelamente, apenas os gastos com frete na venda teriam a mesma sorte”.

Traz um conceito, baseada na decisão proferida no REsp nº 1.221.170-PR, de que “insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens os quais, caso sejam eliminados, obstem a própria atividade da empresa e não apenas a produção, ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes”.

Refere algumas decisões proferidas pelo CARF que favoreceriam sua tese.

Diz que “não merece guarida a interpretação do acórdão recorrido no sentido de que os gastos relativos ao óleo diesel utilizado na movimentação e transporte do produto acabado, diferentemente da contratação do serviço de frete, não estariam sujeitos ao crédito das

contribuições”, uma vez que “é indiferente se a Recorrente contrata serviço de frete ou se adquire óleo diesel para utilizar em frota e maquinários de terceiros”. Para a recorrente, “o critério material fundamental a ser verificado, no presente caso, é essencialidade deste item e a inviabilização da atividade da Recorrente, caso este seja subtraído”.

Advoga que, “caso o óleo diesel em questão, dentro do teste de essencialidade adotado pela jurisprudência, seja eliminado, a atividade da Recorrente restará inviabilizada, uma vez que este gasto com transporte e movimentação do produto acabado da mina até o porto é imprescindível para permitir a operação de venda para o exterior”.

Completa dizendo que “o referido gasto com óleo diesel na movimentação, carga e descarga do produto acabado é um mero desdobramento da operação de venda e exportação do minério”, e que, “sem ele, restaria impossível a própria remessa dos bens para o exterior, demonstrando a sua imprescindibilidade para a atividade empresarial da Recorrente”.

Como se percebe da defesa apresentada pela recorrente, são duas as análises a serem feitas sobre o assunto: (1) se o óleo diesel utilizado no transporte e movimentação do produto acabado pode ser considerado insumo da produção, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003; e (2) se o óleo diesel utilizado no transporte e movimentação de produto acabado pode ser enquadrado como frete na operação de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Em relação ao primeiro ponto, convém lembrar que a decisão do STJ, exarada no REsp nº 1.221.170-PR, trouxe um conceito de insumo, a ser aplicado no contexto do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, baseado na essencialidade ou relevância do bem para o processo produtivo, e não para o desenvolvimento da atividade da empresa como um todo, como defende a recorrente. E como esse frete ocorre para além da finalização da produção, não há como considerá-lo insumo para fins de creditamento das Contribuições.

Esse ponto foi expressamente abordado no REsp nº 1.221.170-PR, que negou o direito aos créditos relativos aos fretes da empresa. Observe-se excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques:

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (grifei)

Nesse sentido, transporte de produto acabado não pode ser considerado insumo da produção, e, por isso, não permite o aproveitamento de crédito nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

No que diz respeito à possibilidade de creditamento com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a recorrente sustenta que os gastos com o “óleo diesel na movimentação, carga e descarga do produto acabado é um mero desdobramento da operação de

venda e exportação do minério”, sendo imprescindível para o desenvolvimento de sua atividade empresarial.

Quanto a essa última afirmação, não tenho dúvidas da importância desses gastos para o escoamento da produção, mas é preciso destacar que não estamos, nesse ponto, analisando se o óleo diesel pode ou não ser considerado insumo da produção (pela aplicação do critério da essencialidade ou relevância), até porque já descartamos essa hipótese, mas sim se o óleo diesel adquirido pela recorrente pode ou não ser considerado frete na operação de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

E, nesse aspecto, entendo não ser possível alargar o que foi disposto em lei (reconhecimento de crédito referente ao frete na **operação de venda**) para alcançar gastos incorridos antes mesmo da materialização da hipótese ali prevista. Observe-se que a recorrente não afirma, em qualquer momento, que o óleo diesel tenha sido utilizado para o transporte de produtos cuja venda já tivesse ocorrido, mas sim busca demonstrar a imprescindibilidade desse gasto “para permitir a operação de venda para o exterior”, chegando a dizer que “o referido gasto com óleo diesel na movimentação, carga e descarga do produto acabado é um mero desdobramento da operação de venda e exportação do minério”.

É de se destacar, ainda, que a jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de negar o aproveitamento de crédito em relação ao frete de transferência entre estabelecimentos de produtos acabados, conforme bem explorado no voto condutor do Acórdão 9303-013.595, de 18/11/2022, de relatoria do i. Conselheiro Rosaldo Trevisan, cujo excerto reproduzo a seguir e adoto como se minhas fossem essas razões de decidir:

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto referido no inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei nº 10.833/2003 - “*frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*” se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos da empresa inequivocamente não constitui uma venda. Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

E, ao contrário da CSRF, de jurisprudência inconstante e até titubeante em relação ao assunto, **o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime** em relação ao tema aqui em análise (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos), como se registra em recente REsp. de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE.** DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - **É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.**

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI – Agravo Interno improvido.” ((agInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) *(grifo nosso)*)

Exatamente **no mesmo sentido os precedentes recentes do STJ, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779:**

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. **DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.**

1. **Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária.** Precedentes.

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a crédito a serem descontados da COFINS devida”.

3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.** NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. **A 1a. Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, 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. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.**

3. **Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de 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** (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 10.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.” (AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7 DO STJ. **DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.** DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

(...) 4. **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 ou grupo, 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.

(...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, DJe de 27/4/2020) (grifo nosso)

Esse era também o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, embora não unânime (v.g., nos acórdãos 9303-012.457, de 18/11/2021; e 9303-012.972, de 17/03/2022). E sempre foi o entendimento que revelei nas turmas ordinárias em processos de minha relatoria, que eram decididos, em regra, por maioria, com um (v.g., Acórdãos 3401-005.237 a 249, de 27/08/2018) ou dois conselheiros vencidos (v.g., Acórdãos 3401-006.906 a 922, de 25/09/2019).

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, por nenhum desses incisos, o que implica a negativa de provimento do recurso especial, no caso em análise.

Indo por outra linha de argumentação, mesmo que a utilização do óleo diesel tivesse ocorrido após a operação de venda, hipótese que não encontra respaldo nos documentos acostados aos autos, entendo que nem todo óleo diesel tenha sido utilizado em atividades que possam estar abrangidas no conceito de “frete”, uma vez que, conforme esclarecimentos prestados pela própria recorrente em resposta à intimação feita pela Fiscalização, parte do óleo diesel foi utilizada, por exemplo, para o abastecimento de “grupos geradores para produção de energia para os equipamentos carregadores de navios”.

Item 2 - Relatório sobre utilização da Gasolina e Óleo Diesel

Utilização da Gasolina:

(...)

Utilização do óleo diesel:

O Óleo diesel foi utilizado na exploração da jazida da Mina do Bonito, movimentação de minério lavrado e carregamento de produtos acabados em Jucuru-RN (Mina do Bonito), Juazeirinho-PB (Pátio de Transbordo) e em Ipojuca-PE (Porto de Suape).

- i) Mina do Bonito - Operação Lavra
Equipamentos utilizados (terceirizados): Compressores, perfuratriz, escavadeiras hidráulicas 20ton, motoniveladores e trator de esteiras.
- ii) Mina do Bonito - Operação Processamento:
Equipamentos utilizados (terceirizados): grupos geradores capacidade de 500kva (Foi utilizado energia térmica para alimentar os motores da usina de processamento por não ter energia Alta Tensão disponível)
- iii) Mina do Bonito - Movimentação interna do Minério:
Equipamentos utilizados (terceirizados): Caminhões basculantes cap.20 ton, carregadeiras de pneus, escavadeiras.

- iv) Pátio de Transbordo - Movimentação carga/descarga
Equipamentos utilizados (terceirizados): Carregadeiras de Pneus
- v) Porto de Suape - Movimentação carga/descarga, estocagem e carregamento de Navios
Equipamentos utilizados (terceirizados): Caminhões basculantes cap. 20 ton e grupos geradores para produção de energia para os equipamentos carregadores de navios.
Equipamentos utilizados (próprios): Volvo-Trator Escravo Carregador (Pá Carregadeira), Caminhão de apoio Operacional.

Esclarecimento Adicional:

Esclarecemos que a empresa, por conservadorismo, deixou de tomar crédito sobre aquisições combustível (Gasolina e Óleo Diesel) utilizados em parte de seus veículos operacionais, conforme demonstrado na planilha em anexo.

Os créditos contabilizados são essencialmente aqueles referente ao consumo por equipamentos ligados a operação produtiva e movimentação do minério de ferro.

Dessarte, por não se amoldar à hipótese legal (frete na operação de venda), entendo não ser possível, no presente caso, o aproveitamento de crédito com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Assim, em consonância com o REsp nº 1.221.170-PR, deve ser mantida a glosa feita pela Fiscalização em relação ao óleo diesel utilizado no transporte e movimentação do produto acabado, por não se enquadrar no conceito de insumo para a produção e nem se tratar de frete na operação de venda.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles

Voto Vencedor

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Redatora designada.

Em que pese o como sempre bem fundamentado voto do relator, Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, ousou dele discordar quanto ao entendimento relativo ao transporte de produtos acabados e suas despesas correlatas, uma vez que entendo ser possível o creditamento nestes casos.

O relator negou o direito a crédito e, assim, manteve a glosa sobre tais rubricas por entender que se trata de dispêndio pós processo produtivo e que, tampouco, se confunde com frete/despesas diretas com venda.

Ora, minha análise da situação é outra. Primeiro porque entendo que se tratam de dispêndios de transporte que visam o deslocamento do produto de seu local de produção até o

consumidor, sendo, portanto, uma questão de escoamento. Pouco importa se o frete é realizado de forma direta ou indireta aos clientes, cabendo o direito a crédito por se tratar de despesas necessárias, em última análise, à venda.

Em muitos setores, ter o produto disponível e logisticamente acessível ao cliente é fator decisivo para a venda, de forma que o momento de ocorrência do gasto não o descaracteriza como despesa de venda, visto que se trata de mera decisão comercial da empresa para melhor atender o mercado e garantir a fluidez de suas operações.

Neste sentido, cabe citar posicionamento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) sobre fretes de produtos destinados a venda entre filial e matriz:

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.
(CSRF. 3ª Turma. Acórdão n. 9303-009.680 no Processo n. 16366.003307/2007-38. Rel. Cons. Érika Costa Camargo Autran. Dj. 16/10/2019)

No mesmo sentido, deve-se sublinhar que não existe na legislação qualquer tipo de obrigação que a empresa mantenha, junto ao estabelecimento onde se deu a industrialização, espaço suficiente para armazenamento do produto final e formação de estoque. Assim, em sendo necessário o armazenamento das mercadorias até o momento da venda e não havendo qualquer restrição ou imposição legal sobre o local em que isso deva ocorrer, não faz sentido que tais dispêndios não gerem direito a crédito, posto que fazem parte do fluxo industrial/comercial.

Diante disso, me posiciono de forma contrária ao relator para, conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias