Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10680.732183/2019-96**
ACÓRDÃO	3402-011.432 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de fevereiro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ITAMBÉ ALIMENTOS S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

PRESCRIÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. PIS E COFINS.

Dada natureza complexiva dos fatos geradores das contribuições ao PIS e à Cofins e o fato de se aperfeiçoarem no último dia do mês de apuração, deve ser considerado como termo inicial para contagem da prescrição o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração.

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

Nos termos do julgamento do REsp 1.221.170, sob o rito dos repetitivos, o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. UNIFORMES E SERVIÇOS DE LAVANDERIA.

Possibilidade de utilização de créditos decorrentes de gastos com uniformes e serviços de lavanderia, por se enquadrarem no conceito de insumos.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. DIÁRIAS. SERVIÇOS DE FRETE.

Impossibilidade de utilização de créditos decorrentes de gastos com diárias relacionadas a fretes, por não se enquadrarem no conceito de insumos.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, permite o desconto de créditos

DOCUMENTO VALIDADO

vinculados a despesas com frete, porém exclusivamente referente às operações de venda, não contemplando o frete decorrente da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou (não podendo mais ser caracterizado como insumo) e a operação de venda ainda não ocorreu, sendo tais movimentações de mercadorias realizadas apenas para atender a necessidades logísticas ou comerciais.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO PRÉVIA. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, §4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

PROCESSO DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE

Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte é dele o ônus de comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em (i.1) conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da alegação relativa à possibilidade de retificação dos pedidos de ressarcimento referentes aos períodos de julho de 2014 a dezembro de 2014 e, na parte conhecida, em (i.2) dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas relativas aos gastos com uniformes e serviços de lavanderia; e (ii) pelo voto de qualidade, em manter a glosa sobre as despesas com fretes de produtos acabados. Vencidas as conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e Cynthia Elena de Campos, que revertiam a glosa sobre tal despesa. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-011.431, de 28 de fevereiro de 2024, prolatado no julgamento do processo 15504.725707/2018-66, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(Assinado Digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão da DRJ, o qual julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada em oposição ao Despacho Decisório, que deferiu parcialmente o direito creditório pleiteado.

Na origem, a Recorrente apresentou pedido de ressarcimento complementar de créditos de Pis-Pasep/Cofins – mercado interno.

Consta do Relatório de Auditoria Fiscal ter ocorrido a prescrição de parte do direito ao ressarcimento complementar referente ao período. Para além disso, a fiscalização efetuou as seguintes glosas:

(i) despesas com ferramentas, serviços com ferramentas, cadeado, ureia, colas, argamassa, massa corrida, vestuários, diárias, pedágios, lavanderia e encadernação, por não se relacionarem com o processo produtivo da empresa, não podendo, portanto, serem considerados como insumos;

(ii) despesas com operações não alcançadas pelas contribuições (PIS e Cofins);

(iii) despesas com devolução de pallets e pagamentos de diárias, por não suportar a Recorrente o ônus com tais gastos;

(iv) créditos extemporâneos de fretes de produtos acabados e diárias, uma vez que a extemporaneidade permitida pela norma seria para o aproveitamento (utilização) dos créditos já apropriados, e não para apropriação de créditos não apropriados em época própria;

(v) gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, por não encontrarem guarida na legislação de regência para o creditamento.

Em sua Manifestação de Inconformidade, a Recorrente sustenta:

(i) não ter ocorrido a retificação dos PERs anteriormente transmitidos, mas novos pedidos complementares, autônomos, que objetivavam viabilizar o ressarcimento do montante apurado, após revisão realizada;

(ii) inocorrência do decurso do prazo prescricional em relação aos dois primeiros meses de cada trimestre, uma vez que a transmissão do pedido

DOCUMENTO VALIDADO

Original

referente ao saldo credor de cada trimestre só poderia ter efetivamente ocorrido no último mês da competência;

(iii) que a caracterização dos uniformes utilizados no interior da fábrica como insumos, decorreria da sua utilização pelos funcionários no curso do processo produtivo, bem como da necessidade de se atender às exigências legais impostas pelos órgãos de vigilância sanitária;

(iv) que a caracterização das ferramentas empregadas nas atividades (i) dos mecânicos para a realização de manutenções no parque industrial, (ii) dos eletromecânicos e (iii) dos técnicos no interior da fábrica como insumos, decorreria do fato de serem essenciais para a manutenção do parque industrial;

(v) que os insumos adquiridos de pessoas jurídicas sujeitas ao regime do Simples Nacional sofrem incidência de PIS e Cofins, que são recolhidos sobre o total das receitas auferidas no mês. Assim, mesmo que não tenha sido realizado, por alguma razão, o destaque nas Notas Fiscais dos referidos tributos, seria inequívoca a incidência integral de PIS e Cofins nessas operações, a qual tem o condão de gerar crédito básico das contribuições;

(vi) que evidenciado o enquadramento das ferramentas no conceito de insumo, deveriam ser deferidos, por decorrência lógica, os créditos apurados com as despesas relativas aos serviços de manutenção destes bens;

(vii) que as diárias vinculadas aos serviços de frete para a venda constituiriam verdadeiro acréscimo do custo do frete na operação (que enseja o direito a crédito nos termos do art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003), essencial para a atividade desenvolvida pela empresa;

(viii) que a legislação passou a impor ao embarcador a responsabilidade pelo pagamento do pedágio na ocasião do transporte rodoviário de cargas, o que demonstraria a sua essencialidade para o processo produtivo da empresa;

(ix) que os serviços de lavanderia seriam essenciais e relevantes para o processo produtivo da empresa, já que decorreriam inclusive de imposição legal;

(x) a possibilidade de apuração de créditos extemporâneos;

(xi) que o frete para a transferência de produtos acabados não só constituiria verdadeira etapa da operação de venda da mercadoria, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, como também representaria dispêndio essencial e diretamente vinculado à sua atividade econômica, devendo ser considerados como insumos;

Ao final, requereu a baixa dos autos em diligência, oportunizando à contribuinte a apresentação de outros esclarecimentos e/ou documentos que se entender necessários.

A DRJ julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada sustentando, em síntese:

DOCUMENTO VALIDADO

- que a autoridade tributária responsável pela análise aceitou o pedido complementar em formulário e o analisou, tendo deferido parcialmente o crédito adicionalmente pleiteado, em função de glosas apreciadas no voto;
- a prescrição dos créditos solicitados em prazo superior a 5 anos de sua constituição;
- que a análise da apropriação de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins não cumulativos sobre bens e serviços utilizados como insumos, deveria ser feita com base no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17/12/2018, que traz as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) do REsp nº 1.22.1170/PR. Afirma que o exame das glosas deve ser realizado considerando a essencialidade e a relevância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

Ao final, indeferiu o pedido de diligência formulado pela contribuinte.

A contribuinte interpôs Recurso Voluntário requerendo, em síntese, a reforma da decisão recorrida, pelos mesmos fundamentos apresentados em sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto ao conhecimento e ao mérito, exceto quanto às despesas com fretes de produtos acabados, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

> O Recurso Voluntário é tempestivo e, portanto, deve ser analisado.
>
> **1. Do conhecimento**
>
> Como relatado, sustenta a Recorrente em seu Recurso Voluntário que a DRF de Belo Horizonte glosou parte dos créditos apurados no período de julho de 2014 a dezembro de 2014, por entender que os pedidos de

DOCUMENTO VALIDADO

Original

ressarcimento vinculados a esse período não poderiam ser objeto de retificação.

No entanto, por não se tratar do período relativo ao PER objeto dos presentes autos, qual seja, 3º trimestre de 2013, entendo que tal alegação não merece ser conhecida.

Como mencionado pela DRJ, no que tange ao período objeto dos presentes autos, a autoridade tributária responsável pela análise aceitou o pedido complementar e o analisou, tendo deferido parcialmente o crédito adicionalmente pleiteado, em função de glosas que serão objeto de análise, a seguir.

Assim, por preencherem os requisitos de admissibilidade, conheço dos demais pontos trazidos no Recurso Voluntário.

2. Da prescrição

No que tange à prescrição dos créditos objeto dos Pedidos de Ressarcimento complementares, vinculados a julho e agosto de 2013, decidiu a DRJ por manter o entendimento consignado pela fiscalização de que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos seria o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que, como a apuração do saldo credor passível de ressarcimento ocorre ao final de cada trimestre, o termo *a quo* do prazo prescricional para transmissão do PER somente poderia ser o dia subsequente ao final de cada trimestre do ano-calendário.

Sem razão à Recorrente.

Sobre o prazo prescricional, o art. 1º do Decreto nº 20.910/1932 determina que as dívidas passivas da União Federal prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram. Especificamente sobre os créditos de PIS e Cofins, a RFB, por meio da Solução de Divergência Cosit nº 21/11, entendeu que, dada a natureza complexiva dos fatos geradores de tais contribuições e o fato de se aperfeiçoarem no último dia do mês de apuração, deveria ser considerado como termo inicial para contagem da prescrição **o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração**.

Assim, acerta a DRJ ao afirmar que apesar do pedido de ressarcimento ser relativo ao trimestre, o que deve ser considerado para fins da contagem do prazo prescricional é a data da sua apuração, que, como se sabe, ocorre mensalmente.

Dessa forma, considerando como primeiro dia do mês subsequente ao da apuração dos créditos relativos à julho e agosto de 2013, os dias 01/08/2013

DOCUMENTO VALIDADO

Original

e 01/09/2013, respectivamente, verifica-se que, no dia 28/09/2018, data em que foi protocolado o Pedido de Ressarcimento, já havia transcorrido o prazo de 5 anos.

Quanto a este ponto deve ser, portanto, mantida a r. decisão recorrida.

3. Do mérito

Quanto ao mês de setembro de 2013, verifica-se que foram mantidas as seguintes glosas:

(i) gastos com uniformes;

(ii) gastos com serviços de lavanderia;

(iii) gastos com ferramentas empregadas na manutenção de bens integrantes de seu parque industrial;

(iv) gastos com diárias;

(v) gastos com bens e serviços de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional;

(vi) gastos com vale-pedágio,

(vii) gastos com frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos;

(viii) créditos extemporâneos;

Antes de se adentrar especificamente em cada um dos itens mencionados, revelam-se necessárias algumas considerações iniciais sobre o tema.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecidas no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não-cumulatividade do PIS e da Cofins não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, concluiu-se que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

DOCUMENTO VALIDADO

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte 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 SEGUINTES 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*
>
> (REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos **critérios de essencialidade ou relevância.** Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

> *"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,*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.*
>
> *Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência."*

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio Carf, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 98, inciso II, alínea b, da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, Regimento Interno do Carf (Ricarf), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

> *14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.*
>
> *15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*
>
> *16. **Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.***
>
> *17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a **definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques."* (sem grifos no original)
>
> *(...)*
>
> *37. **Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.***
>
> *38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsicamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

*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.*

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa."

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR no âmbito da Receita Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte ementa:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA 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***

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> ***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 nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II."*

Assim, à luz de tais considerações, passa-se a analisar as glosas ainda objeto de discussão nos presentes autos.

3.1. Gastos com uniformes

Quanto aos gastos com uniforme, a DRJ entendeu ser possível a apropriação dos créditos de PIS e Cofins em relação a estes itens, desde que enquadrados à hipótese prevista no §1º do art. 57 do Decreto nº 9.013/17, isto é, quando forem brancos ou de cor clara.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que, os demais itens que tiveram as glosas mantidas pela DRJ correspondem a jalecos, calças, calçados e outros bens utilizados pelos seus funcionários que atuam no processo produtivo, não havendo dúvida a respeito do seu enquadramento como insumo. Afirma que a Resolução nº 275/02 da Anvisa não menciona que os uniformes devem necessariamente ser brancos, mas tão somente devem ser de "cor clara", o que não implica que essa cor não possa ser azul ou cinza. Defende, ainda, que a DRJ, apesar de reconhecer a possibilidade de creditamento de gastos com vestuários de cor branca/clara, não teria considerado em seu cálculo algumas glosas relativas a tais itens.

Quanto a este ponto, assiste razão à Recorrente.

Considerando o conceito de insumo adotado no item anterior, verifica-se que tais despesas com uniformes são essenciais e, como visto, muitas delas são, inclusive, altamente relevantes para o processo de produção da Recorrente.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A essencialidade de tal item decorre da intrínseca relação entre a utilização de vestimentas específicas e a adequada realização processo produtivo de fabricação de leites e derivados, que, se ausentes, privam a qualidade das atividades realizadas. A relevância, por sua vez, decorre de uma série de imposições legais que devem ser observadas pela contribuinte.

Como sustenta a Recorrente, por imposição dos órgãos de fiscalização sanitária (Resolução RDC nº 275, de 21 de outubro de 2002, editada pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa), os uniformes utilizados pelos manipuladores devem ser obrigatoriamente de cor branca ou cor clara, não havendo qualquer vedação ao uso de uniformes cinzas ou azuis:

B - AVALIAÇÃO	SIM	NÃO	NA(*)
3. MANIPULADORES			
3.1 VESTUÁRIO:			
3.1.1 Utilização de uniforme de trabalho de cor clara, adequado à atividade e exclusivo para área de produção.			
3.1.2 Limpos e em adequado estado de conservação.			
3.1.3 Asseio pessoal: boa apresentação, asseio corporal, mãos limpas, unhas curtas, sem esmalte, sem adornos (anéis, pulseiras, brincos, etc.); manipuladores barbeados, com os cabelos protegidos.			

Para além disso, é importante destacar que o processo produtivo da Recorrente não abrange apenas os funcionários manipuladores, existem também aqueles que atuam produção/industrialização, fracionamento, armazenamento e transporte de alimentos industrializados, os quais também possuem a necessidade de utilizarem vestimentas adequadas, ainda que não de cores claras.

Dessa forma, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas aos gastos, devidamente comprovados, com aquisição dos vestuários utilizados na execução do processo produtivo da Recorrente, incluindo calças, calçados e demais itens que compõe o uniforme de seus colaboradores.

3.2. Gastos com serviços de lavanderia

No que tange aos gastos com lavanderia, a DRJ apesar de também reconhecer a essencialidade do serviço, sustenta que, apenas os serviços de limpeza que atendam aos requisitos do §1º do art. 57 do Decreto nº 9.013/2017, deveriam ser aceitos como insumos. Defende, porém, que, ao analisar a descrição dos serviços de lavanderia, não seria possível realizar a sua segregação, mantendo as glosas em sua integralidade.

A Recorrente, por sua vez, defende que os serviços constantes da Planilha 4 seriam aqueles contratados para a lavagem de uniformes utilizados pelos

DOCUMENTO VALIDADO

Original

funcionários inseridos em setores do processo produtivo (recepção de leite, fabricação de latas, fabricação e envase de leite em pó, leite condensado, creme de leite e doce de leite). Demonstra o CNAE de todos os fornecedores.

Com razão à Recorrente.

Conforme destacado anteriormente, não apenas as despesas com uniformes, como também com a sua higienização são essenciais e altamente relevantes para o processo de produção da Recorrente, por imposição dos órgãos de fiscalização sanitária.

A essencialidade de tal serviço decorre da evidente relação entre higiene das vestimentas e adequada realização processo produtivo de fabricação de leites e derivados, que, se ausentes, privam, obviamente, a qualidade das atividades realizadas.

A relevância, por sua vez, decorre de uma série de imposições legais que devem ser observadas pela contribuinte. A título exemplificativo, destaco o teor do art. 42, inciso XXVII, do Decreto nº 9.013/17:

> Art. 42. **O estabelecimento de produtos de origem animal deve dispor das seguintes condições básicas e comuns**, respeitadas as particularidades tecnológicas cabíveis, sem prejuízo de outros critérios estabelecidos em normas complementares:
>
> (...)
>
> XXVII - local e equipamento adequados, ou **serviço terceirizado, para higienização dos uniformes utilizados pelos funcionários nas áreas de elaboração de produtos comestíveis**;

Verifica-se que o referido dispositivo não faz qualquer restrição à cor dos uniformes, conforme defendido pela DRJ, sendo a higienização de tais vestimentas utilizadas pelos funcionários serviço imprescindível para a realização da atividade de produção alimentícia.

Dessa forma, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas às despesas, devidamente comprovadas, com serviços de lavanderia tomados pela Recorrente.

3.3. Gastos com ferramentas e serviços empregados na manutenção de bens integrantes de seu parque industrial

Com relação às glosas relativas à aquisição de ferramentas e serviços empregados na manutenção de bens integrantes do parque industrial, a DRJ entendeu por afastar tais itens do conceito de insumos, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

A Recorrente, por sua vez, defende que, considerando o emprego das ferramentas em seu processo produtivo, não haveria dúvida a respeito do

DOCUMENTO VALIDADO

Original

seu enquadramento no conceito de insumos. Da mesma forma, quanto aos serviços empregados na manutenção dos bens integrantes do parque industrial, uma vez evidenciado o enquadramento das ferramentas no conceito de insumo, estes deveriam ser também deferidos, por decorrência lógica.

Conforme já destacado no presente voto, o conceito de insumo deve ser analisado, casuisticamente, à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

No presente caso, porém, a Recorrente, apesar de sustentar que as ferramentas e os serviços glosados eram efetivamente empregados em seu processo produtivo, em momento algum ao longo do processo, se preocupou em demonstrar o alegado.

Não obstante a juntada de planilha em sua Manifestação de Inconformidade, detalhando os itens glosados, verifica-se que a argumentação adotada é genérica, se limitando a afirmar que seriam "FERRAMENTAS UTILIZADAS PELO SETOR DE MANUTENÇÃO EM TODOS OS SETORES PRODUTIVOS DA FABRICA"; "FERRAMENTAS DE TRABALHO PARA OS ELETROMECÂNICOS"; etc.

Verifica-se que a Recorrente deixa de identificar de forma detalhada como cada uma dessas ferramentas e serviços se enquadra no conceito de insumos, demonstrando a sua eventual essencialidade ou relevância para o seu processo produtivo.

Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte, incumbe a ele a prova da liquidez e certeza do direito creditório indicado em seu Pedido de Ressarcimento, de modo que, não havendo tal demonstração, não há como reverter as glosas efetuadas pela fiscalização, quanto a este ponto.

3.4. Gastos com diárias

No tocante aos gastos com diárias vinculadas aos fretes na operação de venda, verifica-se que a DRJ manteve a glosa realizada pela autoridade fiscal de origem, por dois motivos: (i) por não se enquadrar no conceito de insumos e (ii) por não ter restado comprovado que tais gastos correspondiam à despesa com frete na venda.

Recorrente, por sua vez, defende que, tanto a fiscalização, como a DRJ, teriam deixado de considerar a integralidade da operação, e o fato de a transportadora contratada emitir nota de serviço apartada para cobrança da diária, nos casos em que a data de entrega da mercadoria é postergada por alguma razão. Afirma que, por se tratar de verdadeiro acréscimo do

DOCUMENTO VALIDADO

Original

custo do frete na operação de venda, essencial para a atividade desenvolvida pela empresa, não haveria dúvida sobre a possibilidade do seu creditamento.

Sem razão à Recorrente.

Quanto a caracterização de tais gastos como insumos, como já mencionado anteriormente, parte-se aqui de um raciocínio um pouco mais amplo do que aquele adotado pela DRJ. Isto é, para fins de determinação da essencialidade e relevância de um determinado bem ou serviço, a atividade produtiva não deve se limitar aos atos de produção/fabricação de determinado produto em sentido estrito. Considera-se que deve ser feita uma analise da atividade econômica de produção ou fabricação desempenhada pelo contribuinte, por inteiro.

O inciso II, contudo, não deve ser visto como uma "cláusula de fechamento" capaz de abarcar qualquer bem ou serviço que guarde qualquer relação com a atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte. É realmente imprescindível que se verifique, no caso concreto, a essencialidade e relevância daquele bem ou serviço.

Especificamente sobre os gastos com diárias, entendo que a sua subtração não acarreta a impossibilidade da realização da atividade produtiva da Recorrente, tampouco agrega valor ao custo de aquisição da matéria prima utilizada para a execução de sua atividade produtiva. As diárias pagas aos motoristas não estão diretamente relacionado com a atividade produtiva exercida pela contribuinte, constituindo, assim, uma mera despesa administrativa.

Nesse sentido, já se posicionou a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão de nº 9303-004.383, de Relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002
>
> NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.
>
> Deve-se observar, para fins de se definir "insumo" para efeito de constituição de crédito de PIS e de Cofins, se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços. No caso vertente, a indumentária na indústria de processamento de carnes, por ser necessária e essencial à atividade do sujeito passivo que, por sua vez, deve zelar pela higiene, segurança à saúde dos consumidores e dos próprios empregados, além de sua utilização ser regulamentada pela ANVISA, deve gerar crédito da contribuição ao PIS.
>
> NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETES E CARRETOS

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Cabe à constituição de crédito de PIS os serviços de frete de mercadorias, bem como carretos, vez serem essenciais para o transporte das mercadorias, eis que garante que o consumidor receba os produtos adquiridos, assim como assegura sua atividade/produção quando do transporte interno dessas mercadorias dentro da própria empresa.
>
> **NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESAS DE DIÁRIAS COM MOTORISTAS.**
>
> **Por falta de previsão legal, não gera direito ao crédito do PIS as despesas relativas às diárias com motoristas-despesa administrativa.**
>
> (...)
>
> Recurso Especial do Procurador Negado.
>
> Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.
>
> (Acórdão nº 9303-004.383, 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Conselheira Relatora Tatiana Midori Migiyama; Conselheiro Redator designado Andrada Márcio Canuto Natal, Sessão de 8 de novembro de 2016)

Dito isso, por não se enquadrarem no conceito de essencialidade ou relevância, já mencionado anteriormente, os gastos com diárias vinculadas ao serviço de transporte não geram direito ao crédito pleiteado.

Para além disso, quanto à alegação da Recorrente de que tais despesas constituem verdadeiro acréscimo do custo do frete na operação de venda, ensejando o direito a crédito nos termos do art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003, também não assiste razão à Recorrente.

Como abordado na r. decisão recorrida, a Recorrente não foi capaz de comprovar suas alegações de que as despesas glosadas estariam efetivamente relacionadas às operações de frete na venda.

Em seu Recurso Voluntário, em que pese a Recorrente colacionar a seguinte tabela, afirmando ser por ela possível a verificação de que tais despesas estariam vinculadas ao frete na venda, entendo não ser possível extrair, com certeza, a referida alegação:

Movimen	CNPJ Contribuinte	CNPJ Participante	Nome do Participante	NF	Descrição complementar	BC	Tipo
09/2013	16.849.231/0009-61	01.710.636/0001-90	TRANSPORTES EMERGENTE LTDA	1280	PAGAMENTO DIARIA (FRETE) LOG	R$ 6.953,26	N insumo
09/2013	16.849.231/0001-04	09.422.971/0001-02	E & B TRANSPORTE DE CARGAS LTDA ME	3180	PAGAMENTO DIARIA (FRETE) LOG	R$ 6.600,00	N insumo
09/2013	16.849.231/0015-00	58.022.047/0001-36	KP TRANSPORTES LTDA	3133	PAGAMENTO DIARIA (FRETE) LOG	R$ 6.503,04	N insumo
09/2013	16.849.231/0004-57	03.612.518/0002-55	COOPMETRO COOP TRANSP AUTONOMOS CA E PASSAGEIROS RM	20133378	PAGAMENTO DIARIA (FRETE) LOG	R$ 5.694,80	N insumo
09/2013	16.849.231/0002-95	09.150.257/0001-02	J L E TRANSPORTES LTDA	1086	PAGAMENTO DIARIA (FRETE) LOG	R$ 4.780,36	N insumo
06/2014	16.849.231/0016-90	08.011.732/0001-99	STRADA TRANSPORTES RODOVIARIOS LTDA	1	PAGAMENTO DIARIA (FRETE) LOG	R$ 4.420,00	N insumo
09/2013	16.849.231/0001-04	06.915.041/0001-94	COOPERATIVA OTIMIZAR LOGISTICA LTDA	201343	PAGAMENTO DIARIA (FRETE) LOG	R$ 4.390,60	N insumo

Para além disso, sustenta a Recorrente que o pagamento de diárias à transportadora Rodobarros Transportes LTDA estaria vinculado a CTE complementar emitido pela transportadora. No entanto, como abordado pela DRJ, a contribuinte não apresentou ao longo de todo o processo qualquer documentação capaz de comprovar tal alegação.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Em se tratando, portanto, de processo de iniciativa do contribuinte, não tendo a Recorrente se desincumbido do seu ônus probatório, não há como reverter tais glosas efetuadas pela fiscalização, também quanto a este ponto.

3.5. Gastos com bens e serviços de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional

No que se refere aos gastos com aquisição de insumos de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, a DRJ manteve parte das glosas relacionadas por ausência de comprovação por parte da Recorrente.

A Recorrente sustenta, porém, que seria irrelevante, para fins de apropriação de créditos de PIS e Cofins, o fato de as Notas Fiscais terem sido emitidas pelos vendedores com ou sem o destaque das referidas contribuições.

Sem razão à Recorrente.

Como se extrai do acórdão recorrido partes das glosas não foram mantidas em razão da falta de comprovação de destaque das contribuições em notas fiscais. Muito pelo contrário, a DRJ reconhece a possibilidade de apuração de créditos referentes Á aquisição de bens e serviços de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, sem qualquer ressalva quanto a este ponto.

A DRJ reconhece inclusive 3 notas fiscais apresentadas, mantendo o restante das glosas pela simples inexistência de notas fiscais que pudessem comprovar a efetiva aquisição de tais insumos. É que, sendo o presente processo de iniciativa da contribuinte, é dele o dever de comprovar suas alegações.

Não tendo o contribuinte se desincumbido do seu ônus probatório, devem, portanto, ser mantidas as referidas glosas.

3.6. Gastos com vale-pedágio

Quanto aos gastos com vale-pedágio, a DRJ manteve as glosas promovidas pela fiscalização, sob o fundamento de que tais despesas não integram o valor do frete e não constituem base de incidência do PIS e da Cofins.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que, após o advento da Lei nº 10.209/01, tornou-se responsabilidade do embarcador (no caso, a Recorrente), o pagamento do pedágio na ocasião do transporte rodoviário de cargas, de modo que, em razão da sua essencialidade, deveria ser considerado como insumo da sua atividade produtiva.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Sem razão à Recorrente.

Nos termos do art. 2º da mencionada Lei nº 10.209/01, o valor do Vale-Pedágio não integra o valor do frete, não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias.

Diante da referida exclusão, não há dúvida a respeito da aplicação do disposto no art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.637/2002:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...)
>
> § 2º **Não dará direito a crédito o valor**: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> (...)
>
> I - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Nesse sentido, destaco o entendimento adotado, por unanimidade de votos, por esta 2ª Turma Ordinária, no Acórdão nº 3402-009.384, de relatoria do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014 PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS SOBRE VALE-PEDÁGIO. Não havendo incidência das contribuições sociais não-cumulativas sobre o valor do vale-pedágio, conforme determina o art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001, não há autorização para a tomada de crédito sobre os dispêndios relacionados, a teor do inc. II do § 2° do art. 3° das leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003.
>
> (3402-009.384 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Conselheiro Relator Lázaro Antônio Souza Soares - Sessão de 27 de outubro de 2021)

Dessa forma, entendo que deve ser mantida a glosa quanto a este ponto.

3.7. Créditos extemporâneos

Por fim, no que tange aos créditos extemporâneos, verifica-se que a DRJ, apesar de reconhecer a possibilidade de seu aproveitamento em períodos subsequentes, sustenta que ao fazê-lo, o contribuinte deveria recalcular os tributos devidos em cada período de apuração e retificar as declarações entregues à Receita Federal. De todo modo, defende que, se o contribuinte quiser ressarcir ou compensar o saldo credor não utilizado para dedução da contribuição a pagar de meses subsequentes, seria necessário que se respeite o trimestre civil, motivo pelo qual também deveriam ser mantidas as referidas glosas.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A Recorrente, por sua vez, sustenta a possibilidade de utilização extemporânea, isto é, em mês subsequentes, de crédito não aproveitado em determinado mês. Afirma que carece de razoabilidade promover a glosa do saldo credor por conta de mero erro formal na competência relativa ao documento fiscal que lastreia o crédito apurado pela empresa.

Sobre a possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos decorrentes do regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, é importante destacar os arts. 3º, § 4º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> **§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.**

Extrai-se do referido dispositivo, que não há na legislação em vigor qualquer disposição que vede o aproveitamento de créditos de forma extemporânea, bem como inexiste qualquer exigência de retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), conforme defendido pela DRJ.

Nesse sentido, é o entendimento adotado pelos Acórdãos nºs 9303-008.635 e 9303-006.248, proferidos pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS
>
> Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2008
>
> CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. SEM NECESSIDADE PRÉVIA DE RETIFICAÇÃO DO DACON. POSSIBILIDADE.
>
> Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte.
>
> (Acórdão nº 9303-008.635 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Conselheiro Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Conselheira Redatora Designada Érika Costa Camargos Autran - Sessão de 15 de maio de 2019)

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS**
>
> Ano-calendário:2007
>
> CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.
>
> **Na forma do art. 3º, §4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> **cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.**
>
> As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de "Ajustes Positivos de Créditos" e de "Ajustes Negativos de Créditos", contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFD PIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS).
>
> (Acórdão nº 9303-006.248 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Conselheiro Relator Charles Mayer de Castro Souza – Sessão de 25 de janeiro de 2018)

Vale destacar que a necessidade de retificação das declarações originais tem como fundamento o fato de que, o contribuinte, ao assim proceder, é capaz de comprovar o não aproveitamento em duplicidade do crédito pleiteado.

Não se nega a importância de tal preocupação. A retificação, porém, não pode ser considerada como a única forma de demonstração inequívoca de que o aproveitamento, afora do mês em que o gasto incorrido, não teria gerado um duplo aproveitamento de créditos.

Dessa forma, desde que o direito ao crédito reste comprovado e esteja no prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, deverá ser reconhecido o direito do contribuinte ao aproveitamento de créditos extemporâneos.

Ocorre que, no presente, a contribuinte apenas alega a possibilidade de se aproveitar os créditos em competência diversa daquela em que os gastos foram incorridos. Apesar de ser possível identificar a existência das notas fiscais a partir das planilhas formuladas pela autoridade fiscal de origem, o contribuinte não juntou qualquer documento que fosse capaz de demonstrar inequivocamente que tais créditos não teriam sido utilizados anteriormente, em outros períodos.

Não tendo, portanto, a Recorrente se desincumbido do seu ônus de demonstrar a liquidez e certeza dos créditos extemporâneos, entendo que tal glosa deve ser mantida.

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação relativa à possibilidade de retificação dos pedidos de ressarcimento referentes aos períodos de julho de 2014 a dezembro de 2014. Na parte conhecida, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas aos gatos com (i) uniformes e (ii) serviços de lavanderia.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Quanto às despesas com fretes de produtos acabados, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

> Com as vênias de estilo, em que pese o muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Marina Righi Rodrigues Lara, ouso dela discordar quanto à sua decisão de cancelar a glosa dos créditos vinculados ao frete de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Explico.
>
> Inicialmente, tendo em vista que para a presente análise é relevante verificar se este tipo de frete, enquanto serviço adquirido pelo sujeito passivo, se enquadra no conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual seria este conceito e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto e/ou serviço ao mesmo.
>
> A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:
>
> > 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, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).
> >
> > 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

DOCUMENTO VALIDADO

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.

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percucientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

DOCUMENTO VALIDADO

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

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

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

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

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

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

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção

DOCUMENTO VALIDADO

> individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".
>
> (...)
>
> 42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamento supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que foi expressamente refutada a tese do "conceito ampliado" de insumos, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequencia sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

Prevaleceu a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância.

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes dentro do processo produtivo, como indicam os trechos acima destacados em negrito no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios fora deste pudessem gerar crédito significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos.

Em verdade, essa delimitação consta expressamente do art. 3º, caput, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

DOCUMENTO VALIDADO

De imediato se percebe a necessidade de delimitar o momento de início e fim do processo produtivo, verificável casuisticamente, porém com possibilidade de apresentação de alguns princípios gerais. Assim, em geral, o processo produtivo se inicia quando os insumos que estavam estocados, em galpões de estocagem, silos ou tanques são movimentados para sofrerem transformações físicas, químicas, ou serem agregados/montados a outros insumos, visando a obter um produto novo, objeto da atividade do contribuinte.

Logo, até o momento em que estes insumos estão apenas armazenados, "aguardando" para serem requisitados pelo setor de produção, seja em processos contínuos ou processos "à batelada", sem sofrerem qualquer tipo de ação física, química, ou de montagem, preservando ainda as mesmas características físico-químicas de quando foram adquiridos, não se deve considerar iniciado qualquer processo produtivo.

A contrario sensu, deve ser considerado finalizado o processo produtivo quando todas as etapas necessárias à fabricação do produto final já tiverem ocorrido, estando este no mesmo estado físico-químico em que se dará a sua comercialização.

Partindo dessas premissas, e considerando que o presente tópico trata da possibilidade de incluir os gastos com fretes (serviços de transporte) no conceito de insumos aptos a gerar créditos das contribuições, vejamos a seguir o entendimento do STJ sobre esta questão.

O REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia, foi afetado para julgamento sob o rito dos Recursos Repetitivos, e tratava de um caso concreto de empresa do ramo alimentício que pleiteava o creditamento sobre os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando: água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões).

O STJ, após definir, em abstrato, como deveria ser aferido o conceito de insumo, aplicou a tese jurídica ao caso concreto em julgamento, determinando 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 custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de

DOCUMENTO VALIDADO

limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI), excluindo a possibilidade de creditamento do frete, nos termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

> EMENTA
>
> (...)
>
> 1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa.
>
> (...)
>
> 4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
>
> 5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, 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" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes 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 e não há obrigação legal para sua presença.
>
> (...)
>
> 7. ACOMPANHO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo: Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos).

Em outro trecho do REsp nº 1.221.170/PR, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, à pág. 144, esclarece o resultado do julgamento:

> Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.
>
> Ficaram de fora gastos com veículos, 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.
>
> Originalmente o meu voto havia sido no sentido de "DIVERGIR PARCIALMENTE do Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem". Assim o fiz na vocalização original de meu voto e no primeiro aditamento.
>
> Ocorre que, com o realinhamento do voto do Relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, à tese que propusemos eu e a Min. Regina Helena, meu voto resta mantido, contudo com a observação de que agora ACOMPANHO o Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem, conforme o explicitado (alterações já realizadas na ementa proposta no voto-vogal).

Ou seja, no próprio REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia e julgado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, foi decidido que ficam de fora gastos com fretes, salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...)
>
> IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

DOCUMENTO VALIDADO

Observe-se que a lei concede, no inciso IX do caput do art. 3º, o creditamento sobre o frete especificamente na operação de venda, mas silencia em relação ao frete na operação de compra, ou na operação de movimentação interna, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido, como já decidido expressamente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo o frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado. Diferentemente seria a situação caso se referisse a frete de produtos em elaboração, por exemplo, remetidos para industrialização por encomenda, uma vez que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo.

Da mesma forma, não é possível considerar que este dispêndio possa ser considerado "frete na operação de venda", pelo simples fato de que os produtos aqui analisados ainda não foram vendidos, mas simplesmente transferidos entre estabelecimentos do contribuinte por questões de conveniência mercadológica. O Auditor-Fiscal não realizou nenhuma glosa de créditos originados de frete de operação de venda, mas tão somente de créditos originados de fretes "intercompany", como reconhece o próprio contribuinte.

Como se pode constatar, o art. 3º trata do frete em inciso próprio (inciso IX), por não considerar que este serviço seja um "insumo do processo produtivo", objeto do inciso II. Apesar de respeitar as opiniões em contrário, isto me parece bastante óbvio pois, como dito, já está encerrado o processo produtivo, uma vez que se trata de "produtos acabados", e não de "produtos em elaboração". É lição comezinha de Direito que a Lei não utiliza palavras ou expressões inúteis; se o serviço de frete de venda fosse insumo do processo produtivo, totalmente desnecessário incluir um inciso adicional para a ele se referir, pois já estaria incluso no inciso II.

Pela mesma razão, o frete na movimentação interna de produtos acabados é um serviço que não se refere ao processo produtivo. Se o legislador quisesse incluir este serviço como fonte de crédito, haveria um dispositivo próprio, assim como existe para o frete na venda. Aliás, seria até mesmo dispensável qualificar o frete, delimitando-o como "frete na venda"; bastaria a mera referência ao serviço de "frete", seja ele referente à venda dos produtos ou apenas à sua distribuição por questões de logística.

DOCUMENTO VALIDADO

Levar a mercadoria para locais próximos dos compradores, ou deixar que estes paguem o frete para adquirir os produtos diretamente da matriz, é meramente uma estratégia comercial do vendedor. Mesmo que se insista em caracterizar o frete intercompany como insumo, fazendo-se o "teste de subtração", elemento balizador para os conceitos de "essencial e relevante" observo que, mesmo sem este "frete interno", a mercadoria continuaria sendo produzida; a exclusão desse item do "processo produtivo" (para aqueles que advogam essa tese) não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença, nos termos do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR:

> VOTO
>
> 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 SEGUINTES DO CPC/2015).
>
> (...)
>
> 33. Em recente julgado, a Segunda Turma desta Corte reconheceu o direito de uma empresa que se dedica à produção e comercialização de alimentos a compensar créditos de PIS/COFINS resultantes da compra de produtos de limpeza e desinfecção e de serviços de dedetização empregados no processo produtivo, conforme se verifica na ementa:
>
> (...)
>
> 5. São "insumos", para efeitos do art. 3o., II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º., II, da Lei 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.
>
> (...)
>
> 41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

(...)

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(...)

5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, 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" (“Despesas Gerais Comerciais”) não são essenciais, relevantes e pertinentes 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 e não há obrigação legal para sua presença.

6. Quanto aos "custos" e "despesas" com água, combustível, lubrificante, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, é o caso de devolver os autos ao Tribunal de origem para que seja analisada, à luz do conceito de insumos aqui adotado, a possibilidade de dedução de créditos desses itens conforme se verifique sua pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, ainda que por aplicação indireta, consoante o “teste de subtração”. Em assim sendo, deverão ser considerados insumos na forma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante. Veja-se que este conceito já foi tocado por Marco Aurélio Grego em passagem que transcrevemos ao enfrentar a

DOCUMENTO VALIDADO

impossibilidade de ser adotado o conceito de "insumos" próprio do IPI. O mesmo conceito foi mencionado no voto do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, em passagem também já citada de acórdão do CARF.

Neste sentido, as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

i) AgInt no REsp 1.890.463/SP, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data da Publicação 26/05/2021:

Ementa

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 créditos a serem descontados da COFINS devida.

3. Agravo interno não provido.

ii) AgInt no AREsp 1.804.525/RS, Relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data da Publicação 17/06/2021:

Inadmitido o Recurso Especial, foi interposto o presente Agravo.

A irresignação não merece prosperar.

Nos termos da jurisprudência de ambas as Turmas da Primeira Seção deste Tribunal, "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" (STJ, AgInt no AREsp 1.421.287/MA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/04/2020).

Nesse sentido:

(...)

Ante o exposto, reconsidero a decisão de fls. 3.713/3.720e, pelo que, com fulcro no art. 253, parágrafo único, II, b, do RISTJ, conheço do Agravo, para negar provimento ao Recurso Especial.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

iii) AgInt no AREsp 848.573/SP. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data da Publicação: 18/09/2020.

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.

(...)

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 1o.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.

iv) AgInt no AREsp 1.421.287/MA. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Data da Publicação: 27/04/2020.

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.

v) Embargos de Divergência em Resp nº 1.710.700-RJ. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data da Publicação: 28/10/2019.

O caso dos autos trata de despesa de frete em relação ao deslocamento entre estabelecimentos de uma mesma empresa - ou seja, não há uma operação de venda ou revenda.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Por sua vez, o acórdão apontado como paradigma tem por pressuposto uma operação de venda, realizada entre duas empresas distintas. Do voto condutor proferido no RESP 1.215.773 (fls. 211/216 daqueles autos) transcrevo (com grifos) os seguintes trechos:

(...)

Assim, o paradigma não trata da despesa de frete referente ao deslocamento entre estabelecimento de uma mesma empresa, mas sim da aquisição efetiva de veículos novos para posterior revenda.

Nesse sentido, o voto vencedor proferido no RESP 1.215.773 cuidou de distinguir os dois contextos, nos seguintes termos (grifado):

Para afastar qualquer dúvida, devo ressaltar, por outro lado, que o acórdão proferido nos autos do RESP 1.147.902/RS, da Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010, não tem pertinência com o caso em debate, não dizendo respeito a transporte de bens para revenda. O referido precedente envolve simples "transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial". Eis a ementa do julgado:

(...)

Como se vê, o próprio voto condutor do acórdão apontado como paradigma cuidou de apartar os contextos fáticos. Inclusive, o precedente RESP 1.147.902/RS (Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010) permanece sendo colacionado nos julgados mais recentes sobre o tema, como é o caso do AgInt no AREsp 1237892/SP (Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019), abaixo transcrito.

Por outro lado, como se depreende de precedente da Primeira Turma, de dezembro de 2015, há sintonia de entendimentos entre ambos órgãos colegiados fracionários da Primeira Seção do STJ (grifado):

(...)

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. Precedentes.

3. "A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013).

DOCUMENTO VALIDADO

4. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1386141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2015)

O precedente acima continua sendo referido nos julgados mais recentes sobre o tema:

(...)

III. Na forma da jurisprudência dominante e atual do STJ, "as despesas de frete (nas operações de transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa) não configuram operação de venda, razão pela qual não geram direito ao creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade" (STJ, REsp 1.710.700/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/11/2018). (...)

IV. A controvérsia decidida pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, é distinta da questão objeto dos presentes autos, consoante admitido pela própria agravante, por petição protocolada perante o Tribunal de origem, e reconhecido também por esta Corte, nos EDcl no AgRg no REsp 1.448.644/RS (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/04/2017).

V. Não se aplica ao caso, por ausência de similitude fática, a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.215.773/RS (Rel. p/ acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 18/09/2012), pois, além de esse precedente não ter abordado a questão objeto dos presentes autos, o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 permite o creditamento das despesas de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor", diferentemente do caso concreto, em que não se verifica operação de venda.

(AgInt no AREsp 1237892/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019)

Incide, na espécie, o teor da Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado."

vi) Agravo em Recurso Especial nº 874.800-SP. Relator: Ministro Francisco Falcão. Data da Publicação: 16/10/2019.

No caso, o Tribunal a quo adotou o fundamento de que não há direito ao creditamento a título de contribuição ao PIS e de COFINS de despesas, insumos, custos e bens, que não sejam expressamente previstos nas Leis n.

DOCUMENTO VALIDADO

10.637/2002 e 10.833/2003, ou que não estejam relacionados diretamente à atividade da empresa.

(...)

Sobre a apontada violação aos arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o recurso especial não comporta provimento.

Com efeito, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não 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.

A propósito:

(...)

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.

(AgInt no AgInt no REsp 1763878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2019, DJe 01/03/2019)

vii) Recurso Especial nº 1.712.896-SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data da Publicação: 28/05/2018.

DOCUMENTO VALIDADO

> A recorrente, nas razões do Recurso Especial, alega que ocorreu violação dos arts. 3º, I, II e IX, e 15 da Lei 10.833/2003 e do art. 3º, caput, I e II, da Lei 10.637/2002. Defende, em suma, ter direito de descontar do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da venda de suas mercadorias os créditos referentes às despesas com armazenagem e frete suportados nas transferências entre seus estabelecimentos.
>
> (...)
>
> Decido.
>
> Os autos foram recebidos neste Gabinete em 14.2.2018.
>
> A irresignação não merece prosperar.
>
> O entendimento do acórdão recorrido está em consonância com a orientação do STJ. Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a CONFINS. À guisa de exemplo, na hipótese dos autos, bem decidiu a Corte de origem ao afastar os custos de frete das despesas passíveis de compensação com as contribuições em debate.
>
> Nesse sentido, confiram-se os seguintes precedentes: (...)

Os Tribunais Regionais Federais também já pacificaram este entendimento, conforme os seguintes precedentes:

> i) Tribunal Regional Federa da 4ª Região. Apelação Cível nº 5022190-09.2018.4.04.7107/RS, Relator: Des. Fed. Rômulo Pizzolatti, Data da Decisão 15/06/2021:
>
> VOTO
>
> 1. Preliminar de nulidade do processo
>
> (...)
>
> 2. Mérito
>
> Ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, cuja sistemática encontra-se traçada no texto constitucional, sendo de observância obrigatória, o regime não-cumulativo das contribuições sociais PIS e COFINS foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática e, inclusive, em qual extensão. Diferentemente do que ocorre no caso dos impostos anteriormente mencionados, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não-cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia

DOCUMENTO VALIDADO

econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não-cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis n.º10.637, de 2002 e 10.833, de 2003), permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação (art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003).

Portanto, é a lei que estipula quais as despesas que serão passíveis de gerar créditos, bem como a sua forma de apuração, podendo ainda estabelecer vedações à dedução de créditos em determinadas hipóteses, sem que se cogite com isso de ofensa à não-cumulatividade.

Por outro lado, analisando a legislação infraconstitucional atinente ao tema, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento - submetido ao regime de recursos repetitivos - do REsp 1.221.170 / PR, firmou as teses de que (a) é ilegal a disciplinade 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 comodefinido 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. O julgado paradigma restou assim sintetizado:

(...)

Enfim, foi publicada no DOU de 15-10-2019 (seção 1, página 27) a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, que na sua Subseção II dispôe o seguinte:

(...)

Como se vê, a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, a partir do seu art. 171, veio a adequar a interpretação do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, no âmbito da administração pública federal, à orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170 / PR, e o fez de forma razoável, em conformidade com os critérios de essencialidade e relevância, nos termos do que assentado pelo Superior Tribunal de Justiça.

(...)

Com efeito, o transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica não se trata de serviço utilizado "na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos

DOCUMENTO VALIDADO

destinados à venda", tal como dispõe o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Nem tampouco se trata aqui de caso de "frete na operação de venda" cujo o ônus é suportado pelo vendedor, tal como previsto no art. 3º, IX, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Conforme narrado pela demandante na inicial (capítulo "DOS FATOS), ela "realiza o transporte de suas mercadorias para suas filiais, de forma contínua",(...) "por questões logísticas e comerciais", ou seja, a autora realiza o transporte de produtos acabados entre sua matriz e suas filiais antes mesmo e independentemente de as mercadorias terem sido vendidas.

Na verdade, conforme esclarece a demandante, o frete do qual pretende se creditar diz respeito à distribuição de mercadorias para filiais localizadas em outras regiões do país, com o intuito de pô-las à venda em outros mercados, não dizendo respeito, portanto, à entrega de mercadorias vendidas. O frete trata-se, nesses termos, de mera despesa operacional.

Em suma, não tem a demandante o direito de deduzir crédito de PIS e COFINS das suas despesas com o frete atinente ao transporte de produtos acabados entre os seus estabelecimentos. Nessa linha, a propósito, é a jurisprudência da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Sinale-se, enfim, que pouco importa tenha o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em casos envolvendo terceiros estranhos a esta demanda, adotado a tese que o contribuinte ora defende. Apenas importa no presente caso que a União expressamente se opôs, nos autos, à tese e à pretensão da demandante, na linha , aliás, do que atualmente é previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019. Na verdade, se a tese da demandante viesse sendo adotada no âmbito da Receita Federal do Brasil ou do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ela nem sequer precisaria agora buscar socorro no Poder Judiciário.

Agiu com acerto o juiz da causa, dessarte, ao julgar improcedente a demanda.

ii) Tribunal Regional Federa da 4ª Região. Apelação Cível nº 5002201-71.2019.4.04.7110/RS, Relator: Des. Fed. Francisco Donizete Gomes, Data da Decisão 28/10/2020:

VOTO

1. Admissibilidade

A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva. Custas satisfeitas no Evento 43.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

2. Mérito

As impetrantes são tributadas pelo lucro real e, por isto, apuram as contribuições ao PIS/COFINS pelo regime não cumulativo, disciplinado pelas Leis Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS).

2.1. Não cumulatividade do PIS/COFINS

(...)

2.2 Pretensão ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas referentes ao frete entre seus estabelecimentos (frete interno ou intercompany)

As Impetrantes fundam seu direito ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas com interno ("intercompany") nas operações de venda sobre os produtos acabados na previsão contida no art. 3º da Lei inciso IX, c/c art. 15, II, ambos da Lei 10.833/03.

(...)

Como se observa da legislação acima transcrita, o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre as despesas com o frete ocorre apenas nas operações de venda dos bens e serviços adquiridos para revenda quando o ônus tiver sido suportado pelo vendedor.

No caso, a pretensão da autora diz respeito ao creditamento das despesas com frete no transporte das mercadorias entre a matriz e filiais ou centros de distribuição.

Como não se trata de operação de venda, a situação de fato não se encaixa na previsão normativa e não há o direito ao crédito pela falta de lei específica exigida pelo art. 150, §6º, da CF.

(...)

Não assiste razão às impetrantes, portanto, sob esse fundamento.

2.3. Creditamento do PIS/COFINS incidente na referida operação na qualidade de insumo à sua atividade - Tema 779/STJ, Recurso Repetitivo nº 1.120.170/PR

Como anteriormente referido, ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

(...)

Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a Cofins.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

No caso concreto, a par de não ser elegível pela lei como gerador de crédito - uma vez que a lei elegeu como gerador de créditos a despesa de frete relativa à operação de venda ou revenda - o frete interno ("intercompany") igualmente não atende ao critério da essencialidade ("elemento estrutural e inseparável do processo produtivo"), tampouco da relevância (seja em função das particularidades da atividade econômica da empresa ou seja em face de exigências legais), justamente porque é elemento externo ao processo produtivo, uma vez que se relaciona a produtos já acabados.

Ademais, não se justifica a pretensão de apropriação de créditos a partir de conceito genérico (insumos) quando a norma de regência já estabeleceu o creditamento para a situação específica (frete), mas reduziu sua abrangência, no caso apenas ao frete da operação de venda, do que não se trata no presente caso. Somente se cogitaria de serviço de transporte como insumo caso a empresa atuasse, por exemplo, no ramo de transportes, do que aqui não se trata (empresa de beneficiamento de arroz e produtos agrícolas - Evento 1 - CONTRSOCIAL3).

(...)

Assim, a pretensão deve ser afastada também sob esse segundo fundamento.

iii) Tribunal Regional Federa da 4ª Região. Apelação Cível nº 5052701-21.2012.4.04.7100/RS, Relator: Des. Fed. Maria de Fátima Freitas Labarrère, Data da Decisão 06/10/2020:

VOTO

O acórdão ora objeto de retratação, para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, acolheu os critérios adotados pela Receita Federal nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Assim, considerando a pertinência da matéria ao Tema 779/STJ, é caso de submissão do feito à sistemática da retratação (art. 1.030, II, do CPC).

2. Mérito

Ao apreciar o Tema 779, o Superior Tribunal de Justiça fixou as seguintes teses:

(...)

Com se vê, o Superior Tribunal de Justiça acabou por adotar uma posição intermediária entre o que era pleiteado pelos contribuintes - interpretação mais ampla de insumo, considerando todos os custos e despesas relacionados ao serviço prestado ou ao processo produtivo (crédito

DOCUMENTO VALIDADO

financeiro), e o sustentado pela Receita Federal, conceito de insumo ligado à noção de crédito físico.

(...)

A impetrante requer o reconhecimento do seu direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os valores despendidos a título de frete para transporte de materiais entre as suas unidades industriais localizadas em Porto Alegre e Charqueadas, ambas no Rio Grande do Sul, mais especificamente materiais auxiliares e também produtos semi-elaborados em fase de industrialização, cuja fabricação se inicia em uma unidade industrial e termina em outra unidade industrial, assim como para o transporte das embalagens que acondicionam as peças acabadas comercializadas aos seus clientes finais.

A subtração do frete entre as suas unidades, não implicaria perda na qualidade do seu processo produtivo, razão que não justifica seu enquadramento na condição de insumos.

Assim sendo, são despesas operacionais e não operacionais que podem contribuir para o crescimento ou manutenção da atividade econômica, mas que não são essenciais para a sua realização. Portanto, em consonância com o "teste de subtração", ainda que excluídas tais despesas, o objeto social não restaria inviabilizado.

(...)

Assim, as despesas com frete para transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, nos termos da jurisprudência deste Regional, somente geram créditos em relação ao frete na operação de venda, ainda assim, tão somente quando o ônus do pagamento for suportado pelo vendedor. Não tem o contribuinte o direito a creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS (Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), dos custos com transporte de matérias-primas entre estabelecimentos próprios, justamente por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

iv) Tribunal Regional Federa da 3ª Região. Apelação Cível nº 0014644-68.2014.4.03.6100, Relator: Des. Fed. Carlos Muta, Publicação em 14/07/2021:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NULIDADE DA SENTENÇA INEXISTENTE. PIS/COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. INSUMOS. ARTIGO 3º, CAPUT, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. RESP 1.221.170. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. OBJETO SOCIAL. CUSTO QUE NÃO SE REFERE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU

DOCUMENTO VALIDADO

FABRICAÇÃO DE BENS OU PRODUTOS DESTINADOS À VENDA. TEMAS REPETITIVOS 979 E 980. DESPESAS OPERACIONAIS.

(...)

6. A jurisprudência encontra-se há muito pacificada no sentido de que a pretensão de creditamento a partir de despesas de frete entre estabelecimentos da empresa não encontra respaldo no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/2003 (extensível ao PIS pelo artigo 15 do mesmo diploma). Com efeito, não bastasse a literalidade que rege a concessão de benefícios fiscais (artigo 111 do CTN), não há razão para, como objetiva a recorrente, desconsiderar que a legislação especificamente trata de frete na "operação de venda". Não se trata de qualificativo sem significância (como, de resto, é regra hermenêutica basilar), inclusive porque o dispositivo exige que o frete seja suportado pelo vendedor - tornando imperativa, portanto, a existência de uma avença de compra e venda. A própria exposição da apelante evidencia que o frete da fábrica até os centros de distribuição, caracterizada como transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa, e o frete na operação da venda ao consumidor retratam operações distintas, com tratamento tributário distinto.

7. Conforme orientação da Corte Superior quando do julgamento do REsp 1.221.170, para aplicação do regime de não-cumulatividade previsto no artigo 195, § 12, da CF/1988 e, por consequência, e reconhecimento do direito ao creditamento de tributos pagos na cadeia produtiva, deve ser cotejada a real e efetiva essencialidade do bem ou serviço com o objeto social do contribuinte, restringindo-se o direito ao creditamento somente aos imprescindíveis ou essenciais ao atingimento da finalidade empresarial, excluídos os demais, cabendo, assim, fazer distinção entre o conceito de insumos, afetos ao processo produtivo e ao produto final, de meras despesas operacionais, relacionadas às atividades secundárias, administrativas ou não essenciais da empresa.

8. (...) Aplicando-se o “teste de subtração” delineado no REsp 1.221.170, não há como autorizar creditamento sobre despesas com locação de veículos ou mesmo frete para escoamento da produção, pois não se referem a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", e sim, a custo percebido em etapa econômica posterior. Precedentes.

v) Tribunal Regional Federa da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 0008372-29.2008.4.01.3803, Relator: Des. Fed. Reynaldo Fonseca, Publicação em 24/04/2015:

DOCUMENTO VALIDADO

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS 10.63702 e 10.833/03. EMPRESA COMERCIAL. VENDA DE CEREAIS E BENEFICIAMENTO DE ARROZ. ATIVIDADE-FIM. FRETE NA AQUISIÇÃO DOS PRODUTOS. DISTINÇÃO ENTRE INSUMOS E CUSTOS E DESPESAS. JURISPRUDÊNCIA.

1. O autor busca a declaração do direito ao crédito presumido da contribuição ao PIS e da COFINS, previsto no artigo 3° e incisos, das Leis n°s 10.637/02 e 10.833/03, em decorrência dos dispêndios/custos de frete pagos no momento da aquisição de matéria prima (arroz com casca a granel), relacionados à consecução de sua atividade.

2. Muito embora o debate apresente complexidade, uma vez que a legislação cuide de atividades de toda ordem, o que se deve verificar, in casu, é o enquadramento do objeto de dispêndio/custos indicado pelo autor (frete) como "insumos", na forma pretendida pelas citadas Leis 10.637 e 10.833.

3. E, conquanto a Instrução Normativa já referida tenha delineado o alcance das citadas Leis 10.633/02 e 10.833/03, o conceito de insumo extrapola a própria norma regulamentar, abrangendo aquilo que entra no processo produtivo e fica integrado ao produto final.

4. Como bem destacado em sentença, a referida Instrução Normativa veio tão somente regulamentar a previsão contida nas Leis nºs: 10.633/2003 e 10.833/2003, não demonstrando restrição do conceito de insumo como alega o apelante.

5. Acerca do tema cumpre acrescentar aresto do egrégio Superior Tribunal de Justiça: "(...) 2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. 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. 4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial. 5. Recurso Especial não provido.". (REsp 1147902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 06/04/2010)

6. Ademais, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram hipóteses de não-cumulatividade para as contribuições devidas ao PIS e à COFINS, no que foram reforçadas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que remeteu

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> à lei a possibilidade de definição dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento do empregador serão não-cumulativas (art. 195, § 12º).
>
> 7. No entanto, a não-cumulatividade prevista nas mencionadas leis não foi ampla e ilimitada, como ocorreu com o IPI e o ICMS. Houve a indicação expressa dos créditos que não poderiam ser compensados, para apuração da COFINS e do PIS (art. 3º, §2º).
>
> 8. As disposições contidas nas mencionadas leis ordinárias não ofendem a Constituição Federal, que, em nenhum momento, determina a aplicação da não-cumulatividade, na forma pretendida pela impetrante, com relação à COFINS e ao PIS. O comando constitucional contido nos arts. 153, §3º, II, e 155,§2º, I, dirige-se, especificamente, ao ICMS e ao IPI, e não pode ser estendido ao PIS e à COFINS, por mera vontade do contribuinte. Para as hipóteses de IPI e ICMS, o legislador constituinte deixou traçados, fixando os limites objetivos de sua ocorrência, os critérios para que se implementasse a não-cumulatividade, dadas as características desses tributos, enquanto, para o PIS e a COFINS a lei é que deve se incumbir dessa tarefa.
>
> 9. Apelação não provida.

Igualmente neste sentido, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

> i) Acórdão nº 9303-011.782, Sessão de 18/08/2021
>
> CRÉDITO. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E GASTOS CORRELATOS. 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.
>
> ii) Acórdão nº 9303-011.615, Sessão de 21/07/2021:
>
> CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.
>
> As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fabril da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das

contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa.

iii) Acórdão nº 3401-008.305, Sessão de 20/10/2020.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS DE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA PORTOS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com a transferência de produto acabado para portos e armazéns no caso de exportações indiretas, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

iv) Acórdão nº 3402-006.999, Sessão de 25/09/2019.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(...)

Voto

(...)

No caso concreto, observa-se, pelos documentos fiscais juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição, em sua maioria de produtos químicos acabados denominados “Roundap” e “Glifosato Técnico”.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete e tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

DOCUMENTO VALIDADO

v) Acórdão nº 3302-006.350, Sessão de 12/12/2018.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Com base no entendimento acima, decidiu a Turma, por maioria de votos, negar provimento ao recurso neste particular.

DOCUMENTO VALIDADO

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da alegação relativa à possibilidade de retificação dos pedidos de ressarcimento referentes aos períodos de julho de 2014 a dezembro de 2014 e, na parte conhecida, em dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas relativas aos gastos com uniformes e serviços de lavanderia e manter a glosa sobre as despesas com fretes de produtos acabados.

(Assinado Digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO