



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10935.903874/2017-80</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-002.054 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	KAEFER AGRO INDUSTRIAL LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL EM RECUPERACAO JUDICIAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DESPESAS DE ARMAZENAGEM.

Concede-se direito a crédito na apuração não-cumulativa da contribuição as despesas referentes à despesa com armazenagem nos termos previstos na Lei n. 10.637/2002.

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DESPESAS PORTUÁRIAS/ADUANEIRAS. SERVIÇO DE DESCAGA ESTIVADA. SERVIÇO DE MOVIMENTAÇÃO/MANUSEIO DE CONTÊINERES. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas portuárias e aduaneiras com rolagem de contêineres – THC, com serviço de descarga estivada e com movimentação/manuseio de contêineres, por ocorrerem após o encerramento do ciclo de produção, não se incluem no conceito de insumo para fins de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições para o PIS e da COFINS, bem como não estão abrangidos pelo inciso IX do art. 3º dos mesmos diplomas legais, uma vez que não é possível definir esses serviços como armazenagem de mercadoria ou frete na operação de venda.

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, para na parte conhecida, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as seguintes glosas: (1) embalagens de transporte; (2) dispêndios com gás argônio, gás a granel (GLP), amônia anidra; (3) serviços de armazenamento; (4) frete de aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições; e (5) fretes de produtos em produção. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso para reverter as glosas com despesas de serviços de carga e descarga. Vencidos os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Rafael Luiz Bueno da Cunha, que negavam provimento na matéria. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso para manter as glosas sobre: (1) despesas portuárias e aduaneiras com rolagem de contêineres- THC, com serviço de descarga estivada e movimentação/manuseio de contêineres; e (2) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos. Vencidas as Conselheiras Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Juciléia de Souza Lima, que davam provimento ao recurso nas matérias. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3202-002.049, de 19 de setembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10935.903883/2017-71, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (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 em face de acórdão de primeira instância que julgou Procedente em Parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que tratou do pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao crédito de PIS/PASEP.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Data do fato gerador: 01/10/2015 a 31/12/2015*

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

*Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. CONCEITO.**

*São considerados insumos geradores de créditos das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, no regime não cumulativo, os bens e serviços adquiridos e utilizados em qualquer etapa do processo de produção, como também os gastos utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção dos bens e serviços finais; excetuam-se as despesas na aquisição de bens e serviços prestados em atividades diversas da produção de bens, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico da pessoa jurídica.*

**CRÉDITOS. ALÍQUOTA ZERO. AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

*Não gera direito ao crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.*

**FRETES. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.**

*A autorização legal de apuração de créditos sobre despesas com armazenagem e frete alcança apenas os valores relacionados às operações de venda cujo ônus tenha sido suportado pelo vendedor; contudo, tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, há a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete quando da aquisição e no transporte interno de insumo e produtos em elaboração, devendo ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados.*

**ALUGUÉIS DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITOS.**

*É possível o aproveitamento de crédito no sistema da não cumulatividade sobre pagamentos quer seja a título de aluguéis, ou mesmo de arrendamento, quando utilizados na atividade da empresa.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITOS.**

*Na apuração da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo somente poderão ser descontados créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*

**CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL OU VEGETAL. VENDAS NO MERCADO INTERNO.**

*A partir 1º de janeiro de 2011, não se tem mais o direito ao crédito presumido às pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3 (carne de suínos, carne de aves e ração), exceto os produtos vivos, cujos produtos tenham a destinação o mercado interno.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.**

*O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a retificação das obrigações acessórias correspondentes (Dacon, EFDContribuições e DCTF).*

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA APÓS 360 DIAS DO PROTOCOLO.**

*A correção monetária dos créditos objetos de pedidos de ressarcimento de PIS/Pasep e de Cofins somente será cabível após decorridos 360 dias da data de protocolo desse pedido sem que tenha havido manifestação do Fisco.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte*

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual em sua defesa insurge-se contra as glosas, pugnando pela homologação das compensações.

Em suma, 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 à tempestividade e ao mérito, ressalvadas às despesas portuárias e aduaneiras com rolagem de contêineres - THC, com serviço de descarga estivada e movimentação/manuseio de contêineres, e aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a inexistência de preliminares, passo para a análise do mérito.

## DO MÉRITO

### Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

Restou pacificada no STJ a tese que: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

*“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.*

*Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

*Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.”*

*A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:*

*“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.”*

*Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:*

*“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.”*

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.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

#### **DAS GLOSAS**

Primeiro, a Recorrente tendo como objeto social e finalidade principal, a) Industrialização, processamento, distribuição, comercialização, exportação, importação de carnes resultantes do abate de aves, suínos e coelhos; b) Produção

de ovos férteis e pintos de um dia de corte e postura; c) Importação, produção, comercialização, distribuição, exportação de matrizes de aves e suínos; d) Produção de ração animal e processamento de insumos; e) Armazenagem, comercialização de grãos, farelos, óleos vegetais e outras matérias-primas utilizadas na fabricação de ração balanceada para animais; f) Transporte rodoviários de cargas líquidas e sólida no território nacional e no exterior; g) Comércio de produtos alimentícios embutidos e seus derivados no atacado e varejo; h) Distribuição, comercialização de pequenos animais abatidos, coelhos, patos, perus, galinhas caipira, marrecos etc; i) Mercadorias em geral de produtos alimentícios; j) Importação de insumos, ingredientes e aditivos para fabricação de ração animal.

Segundo a fiscalização, com base na descrição da mercadoria adquirida, excluiu-se diversas aquisições da base de cálculo do crédito, por entender a Fiscalização que não correspondem ao conceito de insumo. Tratam-se das seguintes glosas:

#### **AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA (NATUREZA 01);**

Neste tópico, não houve glosa.

#### **AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS (NATUREZA 02);**

No caso desta glosa, o órgão julgador fundamentou que os custos com GAS ARGONIO, GAS A GRANEL (GLP), AMONIA ANIDRA (GAS SALA DE MAQ.) etc são vinculados ao armazenamento e refrigeração dos produtos já produzidos e, por ser utilizado numa fase posterior à produção, não seria possível ocorrer o creditamento.

Alega a Recorrente que para o controle do processo produtivo que antes da descarga das matérias-primas, uma pessoa devidamente treinada, faz uma análise física do produto a ser recebido, através das características macroscópicas (físicas e organolépticas) verificando a embalagem, a forma física, cor, granulometria, presença de materiais estranhos e impureza, densidade, aquecimento, as características organolépticas (odor) entre outras. Neste momento é feita também a coleta de amostras representativas para envio ao laboratório e para serem arquivadas no intuito de dirimir dúvidas posteriores por problemas que possam ocorrer com o produto final. As matérias-primas que estiverem de acordo são direcionadas a área de armazenamento de matérias-primas e ficam identificados para não usos até vinda de laudo das análises de qualidade do produto.

O prédio da fábrica de rações possui 4.075 m<sup>2</sup>, um laboratório e um escritório administrativo. A fábrica divide-se basicamente em:

- Área de armazenamento de matérias-primas ensacadas;
- Área de armazenamento de matérias-primas a granel;

- Área de moagem;
- Área de manipulação de premix;
- Área de produção propriamente dita;
- Área de Peletização;
- Área de expedição.

A área de produção de ração é composta por:

- Duas moegas, com capacidade de 120 (cento e vinte) toneladas cada;
- Dois silos pulmões, com capacidade de 600 (seiscentos) toneladas cada;
- Dois silos pulmões, com capacidade de 70 (setenta) toneladas cada;
- Cinco silos de moagem, com capacidade de 10 (tonelada) cada;
- Treze silos dosadores, com capacidade de 10 (toneladas) cada;
- Seis silos das peletizadoras, com capacidade de 10 (toneladas) cada;
- Dezoito silos de expedição a granel, de diversas capacidades;
- Doze elevadores de caneca, com diversas capacidades;
- Três moinhos;
- Dois misturadores;
- Três peletizadoras,
- Um sistema de ensaque;
- O sistema de transporte de matéria-prima e produto acabado é realizado através de roscas e redlers.

Entendo que a fase de utilização do insumo não se sobrepõe à relevância e a essencialidade do insumo no processo produtivo da Recorrente, daí, considerando o processo produtivo dela, entendo a fase de armazenamento e refrigeração dos produtos já produzidos são essenciais e relevantes, por isso, revento as glosas com GAS ARGONIO, GAS A GRANEL (GLP), AMONIA ANIDRA (GAS SALA DE MAQ.).

#### **EMBALAGEM DE TRANSPORTE**

Relativamente à glosa de créditos na aquisição de PALLETS PBR, CAIXA PLASTICA P/TRANSP. AVES TIPO GAIOLA etc., entendeu a Fiscalização que as embalagens para transporte de mercadoria acabada não podem ser consideradas insumos, uma vez que, regra geral, trata-se de gastos posteriores à finalização do processo produtivo.

No entendimento do fiscal, a legislação faz distinção entre aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e aquelas outras incorporadas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, precipuamente ao transporte dos produtos acabados.

Aqui entendo que não assiste razão o julgador de piso. Pois as embalagens são utilizadas no transporte das mercadorias, sendo que essas têm por fito a preservação e acondicionamento de alimentos, como é o presente caso, entendo que tais embalagens revestem-se da condição da essencialidade, um dos pressupostos do creditamento.

Salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços, geralmente, se encerra com a finalização da prestação ao cliente.

Por conseguinte, gize-se, só dão direito a crédito com gastos de embalagens quando indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto, como é o presente caso, por isso, revento tais glosas.

#### **EQUIPAMENTO DE SEGURANÇA**

Já os gastos com aquisição de MANGUEIRA P/ EXTINTOR, DIFUSOR P/ EXTINTOR, RECARGA DE EXTINTOR, SIRENE ELETRONICA ALARME, por serem estranhos ao processo produtivo da Recorrente dado que estão vinculados à área administrativa, mantenho as glosas.

#### **FERRAMENTAS E APARELHOS DE USO GERAL**

Neste item, houve a glosa de créditos com a aquisição de CHUMBADOR, NIVEL DE ALUMINIO/MADEIRA, ALICATE DE BICO, GRAXEIRA CURVA ¼, ASPERSOR P/ GRAMA, JOGO DE CHAVE ALLEN, REBOLO AFIAR, ALICATE, JOGO DE CHAVE DE FENDA/PHILLIPS, CHAVE COMBINADA, BROCA ACO, PULVERIZADOR 1.5 LT, BROCA ACO, CHAIRA LISA, TESOURA P/ CHAPA etc

Aqui compartilho do entendimento do julgador de piso o qual demonstrou cabalmente as razões da glosa ante as disposições contidas no PN RFB/Cosit nº 5, de 2018. Por isso, mantenho as glosas.

#### **ITENS NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE INSUMO**

Tratam-se de glosas de créditos com aquisição de GAS P-13 (GLP), RODA DE BORRACHA, CABO SILICONE, FERRO P/ SOLDA, ADESIVO ARTEMELT, CABO DE ACO, FERRO CONSTR ACO, ARAME, CURVA, CAIXA PLASTICA MULTIUSO, MOLA P/ PORTA, ARAME P/ SOLDA etc. que não se adequam aos critérios de essencialidade e relevância para a produção do bem, por isso, também mantenho as glosas.

#### **MANUTENÇÃO DE FROTA PARA USO INTERNO E MONITORAMENTO/RASTREAMENTO VEICULAR**

Primeiro, houve reversão quanto às peças, acessórios, pneus, óleo diesel, lubrificantes, dentre outros, que correspondem a gastos na manutenção de veículos que participam do processo produtivo, devem ser revertidos os créditos

glosados sobre o valor de R\$ 287.428,86, por se tratar de manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica utilizados no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço.

Entretanto, “considerando que a frota de veículos é destinada quase que exclusivamente ao transporte interno, não há como acatar os gastos gerais com sua manutenção como insumos dos bens ou serviços destinados à venda. Convém observar ainda que os gastos vinculados ao processo TRANSPORTE PARA TERCEIROS, indicados pela contribuinte na resposta à intimação, já foram considerados como base de cálculo geradora de crédito”.

Aqui não há reforma a fazer, a meu entender, dispêndios com manutenção de frota para uso interno, bem como, com monitoramento/rastreamento veicular não são elementos inseparáveis do processo produtivo, em outros termos, não integram o processo de produção da Recorrente, nem pela singularidade do processo produtivo nem por disposição legal, portanto, mantenho hígidas as respectivas glosas.

#### **- MANUTENÇÃO DE INSTALAÇÕES E MANUTENÇÃO PREDIAL**

A meu sentir, acertada está a decisão do julgador de piso, pois sobre os gastos com manutenção predial e com instalações, é preciso considerar que o decidido pelo STJ, de que são insumos, bens e serviços que compõem o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviço a terceiros, não validou que todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para a atividade empresarial da contribuinte direta ou indiretamente possam ser consideradas insumos para fins de tomada de crédito, por isso, mantenho hígidas as glosas com os dispêndios com manutenção de itens agregados aos prédios, tais como dispositivos de ventilação, exaustores, instalações hidráulicas, instalações elétricas e outros itens.

Pelas mesmas razões, mantenho as glosas com aquisição de CAIXA DE ISOPOR, TORNEIRA, CONDULETE, RELOGIO PROGRAM. DE LUZ DIGITAL, LUMINARIA, INTERRUPTOR, REATOR ELETRONICO, DISJUNTOR, FECHO P/PORTA, DOBRADICA, TINTA EPOXI, RIPA etc.,

Também mantenho as glosas com dispêndios com serviços de instalação e manutenção elétrica por estes não integrarem o processo de produção da Recorrente, nem pela singularidade do processo produtivo nem por disposição legal.

Aqui não há reforma a fazer.

#### **-DAS AQUISIÇÕES COM NCM COM SUSPENSÃO / NCM COM ALÍQUOTA ZERO**

No Relatório Fiscal, no arquivo “TABELA DE INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES ÀS GLOSAS”, estão registrados os códigos: NCM 050400, 0901, 1005, 11 e 23 trazidos

pelo art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, que tratam de suspensão das contribuições; NCM 17011400, 3808, 25 e 31 do art. 1º da Lei nº 12.839, de 2013, que trata de produtos com alíquota zero; NCM 230990 do art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, que trata da suspensão; e NCM 34011190 com alíquota zero trazido pelo art. 1º da Lei nº 12.389, de 2013.

No presente item, houve a glosa de créditos decorrentes da compra de FARINHA CARNE, FARINHA DE VISCERAS, TRIPA SUINA SALGADA, FARELO DE TRIGO etc., classificados no código NCM 23, que, por estarem alcançados pela suspensão da incidência das contribuições, de acordo com o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, não geram direito à apropriação do crédito; também os produtos SAL DE CURA, CAL HIDRATADO, CAULIM etc., classificados no código NCM 25, que, estão alcançados pela incidência de alíquota zero da das contribuições, de acordo com o art. 1º, inciso IV, da Lei nº 10.925, de 2004.

No presente item, houve a glosa de créditos decorrentes da compra de FARINHA CARNE, FARINHA DE VISCERAS, TRIPA SUINA SALGADA, FARELO DE TRIGO etc., classificados no código NCM 23, que, por estarem alcançados pela suspensão da incidência das contribuições, de acordo com o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, e compra de CAULIM, SAL MOÍDO, CAL HIDRATADO etc., classificados no código NCM 25, com alíquota zero conforme Lei nº 10.924, de 2004, não geram direito à apropriação do crédito.

Com a devida vênia, como se sabe o direito à apuração de créditos do PIS e da COFINS decorre da técnica da não cumulatividade introduzida no ordenamento jurídico pela Lei nº 10.833/2004.

É verdade que no momento de sua instituição, a Lei nº 10.833/2004 permitia o desconto dos créditos de COFINS apenas para reduzir a própria contribuição, ressalvado as hipóteses do artigo 6º:

*Art. 6º. A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:*

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.*

*§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.*

Com relação aos créditos oriundos de aquisições cuja alíquota de PIS/COFINS é (0) zero e/ou suspensão, a legislação prevê o seguinte:

Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003 (idêntica redação).

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

*I - bens adquiridos para revenda, (...)*

*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, (...)*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (...)*

*II - 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."*

Ocorre que, com o advento da Medida Provisória nº 206/2004, convertida na Lei nº 11.033/2004, a legislação passou a permitir aos Contribuintes escriturarem créditos de PIS e da COFINS nas saídas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, conforme previsto no art. 17:

Art. 17- As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Daí, registra-se que o direito à restituição/ressarcimento dos créditos de COFINS adquiridos nas saídas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição, somente foi autorizado com a edição da Lei nº 11.116/2005, prescrito em seu artigo 16:

*Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:*

*I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou*

*II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.*

Embora o inciso II tenha autorizado o ressarcimento dos créditos, o parágrafo único do artigo limitou o direito ao ressarcimento aos créditos apurados a partir de 09 de agosto de 2004.

Nos limites estipulados pela Lei nº 11.116/2005, foi editada a IN SRF nº 563/2005, que alterou os dispositivos da IN/SRF nº 460/2004 para autorizar a restituição dos créditos decorrentes de receitas vinculada às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência:

*“Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão ser utilizados na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes: (Redação dada pela IN SRF 563, de 23/08/2005)*

*I - de custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; (Incluído pela IN SRF 563, de 23/08/2005)*

*II - de custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, quando acumulados ao final de cada trimestre do ano-calendário; ou (Incluído pela IN SRF 563, de 23/08/2005)*

*III - de aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, quando acumulados ao final de cada trimestre do ano-calendário, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005. (Incluído pela IN SRF 563, de 23/08/2005)*

*§ 1º A compensação a que se refere este artigo será efetuada pela pessoa jurídica vendedora na forma prevista no § 1º do art. 26. (Redação dada pela IN SRF 563, de 23/08/2005)*

*§ 2º À empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação é vedado apurar créditos vinculados a essas aquisições. (Redação dada pela IN SRF 563, de 23/08/2005)*

*§ 3º O disposto neste artigo não se aplica a custos, despesas e encargos os, nas hipóteses previstas no art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003. (Redação dada pela IN SRF 563, de 23/08/2005)*

*§ 4º O disposto no inciso II do caput aplica-se: (Incluído pela IN SRF 563, de 23/08/2005)*

*I - ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, que poderá ser utilizado para compensação a ser efetuada a partir de 19 de maio de 2005; e (Incluído pela IN SRF 563, de 23/08/2005)*

*II - aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. (Incluído pela IN SRF 563, de 23/08/2005)*

*§ 5º Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o inciso I do caput, remanescentes da dedução de débitos dessas contribuições em um mês de apuração, embora não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito, podem ser utilizados na compensação de que trata o caput do art. 26.*

Entretanto, a discussão aqui reside em interpretar se o disposto no art. 17, da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, sobre as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das Contribuições para o PIS/Pasep e COFINS, em razão de não impedirem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, teria o condão de revogar as restrições contidas no parágrafo 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003 e da Lei 10.637/2002, art. 3º, parágrafo 2º, II, ao direito de crédito o valor das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, nos seguintes termos:

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

*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 de mão de obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, se 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) (grifado)*

Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004

*Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. (grifado)*

Essa questão foi muito bem enfrentada no Ilmo. Conselheiro Dr. Antônio Lisboa Cardoso, no voto proferido no acórdão 3301001.595, da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, o qual o apresento aqui como minhas razões de decidir, a saber:

*Evidentemente que, a Lei nº 11.033, de 2004, quando dispõe que as vendas efetuadas, sem a incidência da Cofins e PIS/Pasep, o que não impede a manutenção do crédito pelo vendedor, no meu entender, não revogou a regra prevista na Lei nº*

10.833, de 2003 e 10.637, de 2002, continuando não dando direito a crédito, as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das aludidas contribuições.

A pergunta que surge então é, se as aquisições não sujeitas à incidência das Contribuições ao PIS/Pasep e Cofins não geram créditos, por que então a Lei nº 11.033, de 2004, veio dizer que essas vendas não impedem a manutenção desses créditos?

Inicialmente, há que ter em mente as seguintes situações distintas, tratadas pelas referidas leis que dispõe sobre Cofins e PIS/Pasep na sistemática da não-cumulatividade (10.833/2003 e 10.637/2002), sobre a impossibilidade das aquisições de insumos não sujeitos ao pagamento das Contribuições PIS, inclusive no caso de isenção, enquanto a Lei nº 11.033, de 2004, dispõe sobre a possibilidade de manutenção dos créditos decorrentes das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das Contribuições PIS/Pasep e Cofins.

Claro, que, no caso das vendas efetuadas sem a incidência das Contribuições PIS/Pasep e Cofins, nada tem a ver, com as aquisições sem a incidência das Contribuições PIS/Pasep e Cofins, as quais vedam o respectivo creditamento, logo, a despeito da Lei 11.033/2004, permitir a manutenção do crédito nas vendas efetuadas sem a incidência dessas contribuições não interfere no direito ao crédito, ou seja, na origem desses créditos que, continua vigorando de acordo com as regras das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003”.

No mesmo sentido a Solução de Consulta Cosit nº 64/2016:

[...]

**MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.**

A regra geral esculpida no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que os créditos devidamente apurados porventura existentes sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero), não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I alínea "b" e art. 10, incisos II e III; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21 c/c art. 53; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17.

Por essas razões, entendo que há de prevalecer o entendimento de que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, se refere à manutenção dos créditos vinculadas às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero, ou não incidência, não se referindo às aquisições de insumos não sujeitos às contribuições PIS/Pasep e Cofins, que continuam não gerando direito ao crédito, por expressa determinação do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, no caso das aquisições de insumos não sujeitos à incidência, respectivamente para o PIS/PASEP e COFINS.

Por isso, com base nas premissas acima, mantenho hígidas as glosas.

**- SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Natureza 03)****- Armazenagem e Fretes/Serviço de transporte**

A glosa decorreu, segundo o entendimento da fiscalização, que o direito à crédito sobre tais despesas, por se tratar de valor que integra o custo de aquisição, há a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete.

A Recorrente aduz que adquire seus insumos básicos em grandes quantidades e, assim, necessita armazená-los, o que nem sempre ocorre nas dependências da empresa.

Afirma que a armazenagem é um serviço essencial e relevante ao seu processo produtivo, por isso, pugna pela não restrição do direito ao crédito de PIS/COFINS provenientes das despesas de armazenagem de insumos.

Entendo assistir razão a Recorrente.

Conforme consta da leitura dos autos, entendo que os serviços de armazenagem são essenciais para a atividade da empresa.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo. Tal conceito ensina que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o teste de subtração para a armazenagem dos produtos é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre a armazenagem do insumo a granel.

Dessa forma, dá-se provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas das despesas com os serviços de armazenagem de insumos, eis que são essenciais e pertinentes à atividade do contribuinte.

Por sua vez, foram glosados os seguintes tipos de fretes:

**FRETES EXTEMPORÂNEOS**

No caso de fretes de períodos extemporâneos o órgão julgador fundamentou apenas que por se tratar de apropriação extemporânea deve-se manter a glosa. Vejamos: “Assim sendo, os itens: “DATA DO DOCUMENTO INCOMPATÍVEL”, por se tratar de apropriação de crédito extemporâneo, mantém-se a glosa respectiva.”

Por ausência de provas quanto a certeza e liquidez do crédito vindicado, mantenho as glosas.

### **FRETES SEM IDENTIFICAÇÃO DO TOMADOR**

A autoridade fiscal também glosou fretes em que não havia a identificação do tomador, vejamos a fundamentação:

““CONHECIMENTO SEM IDENTIFICAÇÃO DO TOMADOR”, consta da auditoria que “o tomador do frete não foi corretamente identificado. Ao invés de expressões como REMETENTE ou DESTINATÁRIO, foram encontradas expressões do tipo OUTROS, EXPEDIDOR ou mesmo campos em branco. Neste contexto, não foi possível identificar corretamente quem suportou o ônus do frete e, por essa razão, tais registros foram glosados”;

Por ausência de provas quanto a certeza e liquidez do crédito vindicado, mantenho as glosas.

### **FRETES NF DA CARGA COM DADOS INCOMPLETOS**

No caso desta glosa a autoridade fiscal fundamentou que não foram apresentadas todas as informações requeridas para complementação de documentos fiscais apresentados. Vejamos: “No processo de análise foi examinado o documento da carga transportada e a natureza dessa carga. Alguns desses documentos, entretanto, não estavam disponíveis no repositório do SPED ou, ainda, o conhecimento da carga não trazia a identificação desse documento. A contribuinte foi intimada a complementar esses dados, mas as informações complementares necessárias nessa análise não foram apresentadas”

Igualmente, por ausência de provas quanto a certeza e liquidez do crédito vindicado, mantenho as glosas.

### **FRETES NF DA CARGA INDICA OPERAÇÃO DIFERENTE DE AQUISIÇÃO**

A autoridade fiscal glosou o direito creditório nesta rubrica ao fundamento de que o CFOP da nota fiscal vinculada ao conhecimento do frete registrado como base de cálculo não corresponde a uma operação de aquisição de bens.

Vejamos: “NF DA CARGA INDICA OPERAÇÃO DIFERENTE DE AQUISIÇÃO” consta que “Na análise de aquisição de insumos, foi constatado que o CFOP da nota fiscal vinculada ao conhecimento do frete registrado como base de cálculo não corresponde a uma operação de aquisição de bens”.

Por ausência de provas quanto a certeza e liquidez do crédito vindicado, mantenho as glosas.

Pelas mesmas razões, devem ser mantidas as glosas efetuadas sob o fundamento de “DATA DO DOCUMENTO INCOMPATÍVEL”, “DOCUMENTO FISCAL CANCELADO” e “ITEM DUPLICADO”.

**FRETES CONHECIMENTO INDICA QUE TOMADOR É O REMETENTE**

Nesta rubrica o fundamento de indeferimento foi que o crédito teria sido suportado pelo sujeito passivo, e não pelo remetente dos insumos.

Vejamos trecho do r. acórdão: “que o frete somente gera direito ao crédito quando for suportado pelo sujeito passivo, e não pelo remetente dos insumos.”

Por ausência de provas quanto a certeza e liquidez do crédito vindicado, também mantenho as glosas.

**FRETES SOBRE FRANGOS DE CORTE (frete de aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições)**

O órgão julgador glosou o direito creditório do frete sobre frangos de corte ao argumento de que as aves são insumos sujeitos à suspensão das contribuições e, por isso, deve-se manter a glosa nos mesmos termos das aquisições de insumos objetos de suspensão. Vejamos: “FRANGOS DE CORTE”, por corresponder a serviço de carregamento de aves dos aviários para o abate (insumo) sujeitos à suspensão das contribuições, mantém-se a glosa respectiva, uma vez que o frete compõe o custo de aquisição e não sendo possível o creditamento sobre o produto adquirido também não se permite para o seu transporte.”

A meu ver, e, com a devida vênia, existe um equívoco de interpretação cometido pelo julgador de piso, pois as despesas comerciais com armazenagem e fretes na operação de venda têm disciplina própria prevista no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, não estando vinculadas a um outro direito de crédito, existem por si, melhor explicando, não são acessórios de nada, simplesmente, por conta de previsão legal expressa, independentemente, do tratamento tributário dado à mercadoria comercializada.

É de se registrar que apesar do produto não ser sujeito a tributação de PIS e COFINS, o frete o é, o serviço de transporte prestado pela transportadora contratada pela Impugnante será tributado em PIS/COFINS devido por aquela, sobre o valor pago pela Recorrente. O valor aqui creditado será lá tributado, mantendo a lógica da não cumulatividade, no momento em que o creditamento aqui é negado e a tributação lá é mantida, quebra-se, sem fundamento legal, a não cumulatividade prevista na Lei nº 10.833/03.

Por isso, revento as glosas de fretes de aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições, em observância à Súmula CARF/188 ao prever que é permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

### FRETES MARÍTIMO INTERNACIONAL

O item “FRETE MARÍTIMO (FRETE INTERNACIONAL)” não gera direito ao crédito, devida a existência de dispositivo legal que veda a sua utilização. Pelas cópias das informações do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, trazida aos autos, obtidas no site da Receita Federal, das empresas CMA CGM do Brasil, Maersk Brasil Brasmar, MSC Mediterranean, China Shipping do Brasil Agenciamento, Multiseas Agenciamento Marítimo, HAPAG-LLOYD Brasil, Mol Brasil, Companhia Libra de Navegação, Delfin Group Brasil etc., que constam o Brasil como domicílio fiscal, tratam-se, na verdade, de empresas com a atividade econômica de Agenciamento Marítimo e não as proprietárias das embarcações marítimas às quais foram efetuados os pagamentos correspondentes ao transporte.

Alega ainda a Recorrente que atendeu todos os requisitos normativos e legais previstos nas Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02, quais sejam (i) que o ônus seja suportado pelo vendedor; e (ii) que todos os custos e despesas incorridos sejam pagas ou creditadas a pessoa jurídica domiciliada no País.

Ainda, argumenta a Recorrente que o frete é utilizado para transporte do bem vendido para o adquirente (na operação de venda).

Pois bem.

É bem verdade que todas as empresas contratadas pela Recorrente estão domiciliadas no país, o que em tese, configuraria o direito ao creditamento sobre os valores pagos a título de fretes internacionais, conforme previsão no art. 3º, inciso IX, § 3º, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, § 3º, inciso II da Lei n.º 10.637/02.

Todavia, o direito de crédito não poderá ser atendido dado a previsão contida no art. 3º, §2º, inciso II e §3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo o qual *“Não dará direito a crédito o valor 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.”*

Por derradeiro, o entendimento toma como fundamento o fato de que a MP 2.158 teria isentado do PIS e da COFINS os fretes internacionais de carga realizados por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

*“Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

*(...)*

*V- do transporte internacional de cargas ou passageiros;*

*(...) §1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput”*

Sendo assim, dado que o bem ou serviço não foi sujeito à incidência da contribuição na operação anterior não há direito ao crédito para quem o adquirir,

pelo motivo de que não há crédito a ser aproveitado, razão suficiente a que seja negado provimento a este capítulo recursal.

#### **-Aluguel de máquinas e equipamentos**

Houve a glosa de aluguel de máquinas e equipamentos diversos e serviço de conserto de material de informática, sob o fundamento de que “A descrição dos itens indica tratar-se de despesas administrativas, tais como serviços de motoboy, manutenção de equipamentos de informática e aluguel de equipamentos diversos. A expressão ‘equipamentos diversos’, em contraposição aos itens escriturados na Natureza 06, dá a entender que são equipamentos não voltados diretamente à produção de bens e serviços destinados a venda e que, portanto, não geram direito ao crédito.”

Com razão o julgador de piso, tratam-se de despesas administrativas e não relacionadas à atividade produtiva, devendo manter tais glosas.

#### **Energia Elétrica e Térmica, inclusive sob a forma de vapor (Natureza 04)**

Neste item, houve a glosa, no mês de outubro/2016, do valor de R\$ 151,053,10, cuja base de cálculo foi apurada a maior, mantendo a base comprovada de R\$ 301.988,89, pago a COPEL ADMINISTRAÇÃO S/A. Também não foram acatados os créditos em relação a documentos com datas anteriores a do período analisado, por ter sido observado documentos datados de setembro de 2016.

Ante a ausência de liquidez e certeza do crédito vindicado, mantenho as glosas.

#### **Aluguéis de Prédios (Natureza 05)**

Na planilha “DETALHAMENTO DAS GLOSAS”, aba “DET05” – NATUREZA 05 – ALUGUÉIS DE PRÉDIOS, foram glosados pagamentos a Chapecó Companhia de Alimentos e Malta Investimentos do Brasil S/A, tendo como motivação ALUGUEL INCABÍVEL - BENS IMOBILIZADOS EM 31/12/2010. Consta na “TABELA DE INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES ÀS GLOSAS”: “Em 04/12/2003, a contribuinte firmou com a empresa Chapecó Companhia Industrial de Alimentos contrato de compra e venda da “Unidade de Abate de Aves de Cascavel”, mediante prévio arrendamento, pelo valor nominal de 24 milhões de reais.

Consta do contrato que enquanto não efetivada a transferência de propriedade a contribuinte pagaria à vendedora valores mensais a título de arrendamento. Em 28/06/2018, através do Termo de nº 9, a Auditoria-Fiscal pediu esclarecimentos acerca desse contrato e acerca da partilha dos pagamentos estabelecida em juízo referidas pela contribuinte na resposta ao Termo de nº 8. Na resposta recebida em 02/07/2018, a contribuinte esclareceu que a escritura pública ainda não foi

lavrada, mas atestou que os bens objeto da transação foram imobilizados em 31/12/2010.

Esclarece a fiscalização, que a despeito de a escritura ainda não sido lavrada, a propriedade dos imóveis já foi reconhecida pela contribuinte em sua escrituração, tanto é que passou a calcular depreciação, e a beneficiar-se dos créditos correspondentes desde 2010. Assim, as parcelas pagas a partir de 2011 à Chapecó Companhia Industrial de Alimentos, e aos outros envolvidos na partilha, perderam sua característica inicial de despesa (locação) e passaram a representar a liquidação parcelada da dívida patrimonial decorrente dessa aquisição imobiliária. Ademais, aceitar tais valores como locação significaria concordar com a apropriação em dobro de créditos calculados sobre o mesmo objeto ou operação.

Com razão a fiscalização, haveria apropriação em duplicidade, tanto na depreciação quanto como aluguel de prédio, lançado na Natureza 05. Sendo assim, mantenho as glosas.

#### **- MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO PELA DEPRECIÇÃO (NATUREZA 09)**

Na planilha “DETALHAMENTO DAS GLOSAS”, aba “DET09”, constam glosas de encargos de depreciação sob os seguintes fundamentos: ATIVO LOCADO A TERCEIROS, ATIVO NÃO LIGADO DIRETAMENTE À PRODUÇÃO e BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À DEPRECIÇÃO.

Nesta rubrica o órgão julgador fundamentou que a legislação não permite o creditamento de imobilizado locados a terceiros, ainda que permaneçam integrando o seu ativo permanente.

Entendo assistir razão a fiscalização, bem como, ratifico o entendimento do julgador “a quo” para enfatizar que é permitida a apropriação de créditos de encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços e edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa.

Em se tratando de imobilizado locados a terceiros, ainda que o ativo permaneça integrando o seu ativo permanente, não se amolda às definições da legislação que autoriza o aproveitamento do crédito.

Aqui não há reforma a fazer. Mantenho as glosas.

#### **CRÉDITO PRESUMIDO VINCULADO A VENDAS NO MERCADO INTERNO E EXTERNO – ME (NATUREZA 60/62)**

No TERMO DE PROCEDIMENTO FISCAL consta o procedimento realizado pela fiscalização:

### 20.3. Da autorização legal para apuração do crédito presumido

No item 9.2 analisamos o direito ao crédito presumido e nele ficou demonstrado que os produtores dos bens enquadrados nos NCMs 02.03 (carnes de suíno), 02.07 (carnes de aves) e 23.09.90 (ração) têm direito ao crédito presumido correspondente à parte dos insumos vinculada à exportação. Cabe aqui pontuar, entretanto, que nem todo o insumo escriturado pela interessada produziu bens destinados à exportação.

Destacamos abaixo três parcelas que deverão ser excluídas da base de cálculo.

a) Milho revendido: a auditoria observou na escrituração contábil que há registro de receita decorrente da revenda de milho. Logo, nem todo o milho adquirido poderá ser considerado como insumo em sua fábrica de ração. Assim, a parcela correspondente à parte revendida não gera direito ao crédito e deverá ser excluída da base de cálculo;

b) Ração comercializada no mercado interno: a parte remanescente de milho em grãos e os demais insumos empregados na produção da ração geram, em princípio, direito ao crédito presumido. A auditoria, entretanto, ao examinar os demonstrativos contábeis da interessada constatou também a existência de receita decorrente da venda de ração. Conclui-se assim que nem toda a ração produzida foi destinada à alimentação das aves através do sistema integrado. A parcela vendida, portanto, não gera direito a crédito e deverá ser excluída da base de cálculo;

c) Ração comercializada no sistema de parceria: nesse sistema, o integrado recebe a empresa integradora a assistência técnica, os pintainhos, os medicamentos e a ração destinada à alimentação das aves. As aves são de propriedade da integradora, não do integrado. Entretanto, ao término cada ciclo produtivo, parte desse lote pertencerá ao integrado pela parceria exercida, conforme estabelecido contratualmente. No retorno das aves ao estabelecimento do integrador para abate, a empresa compra então a parte do integrado e sobre essa operação calcula o crédito presumido. De acordo com a cláusula 6.1, alínea “b”, do contrato-padrão fornecido pela interessada “os custos suportados pelo integrado são da ordem de 7% (sete por cento) do custo total”. A Auditoria- fiscal entende, assim, que pelo menos 7% da ração entregue pela interessada ao produtor deve ser destacada e glosada por já estar compreendida na remuneração paga ao produtor pela venda de sua parte da produção. A evitar o cômputo em duplicidade de creditamento sob mesma parcela de ração.

Dessa forma, não há como a Recorrente manter o crédito presumido do PIS/PASEP e da COFINS, determinado com base no artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Mantenho as glosas.

### **-DO CRÉDITO EXTEMPORÂNEO**

E no que se refere aos créditos extemporâneos, nota-se que a glosa não decorreu da negativa do direito da Recorrente, pelo contrário, reconhece o acórdão recorrido que os créditos extemporâneos devidamente comprovados é um direito que assiste ao contribuinte, quando devidamente comprovados e respeitados os demais quesitos determinados pela legislação.

O § 4º do art. 3º da Lei 10.833/2003 dispõe que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, mas isso não significa que o crédito de uma determinada competência (mês) possa ser reconhecido e escriturado em outras competências (meses). O que o dispositivo em questão faculta é apenas que um crédito apurado e reconhecido na competência correta possa ser utilizado nas competências subsequentes quando não utilizado na competência originária.

De fato, compartilho do entendimento do julgador de piso para defender que se determinado crédito não foi apurado no momento próprio, existe a possibilidade de sua apuração em momento posterior, desde que comprovada certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Tem esta Turma adotado uma postura moderada para, se imprescindível, reconhecer a necessidade da retificação dos EFD-Contribuições, DACON e DCTF correspondentes ao período de origem, pois só assim será observado o princípio contábil da competência para fins de certeza e liquidez.

Pois como é sabido, no regime da não-cumulatividade, o ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

A retificação dos referidos documentos é necessária, não somente, para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados na declaração original, mas também para a atualização dos saldos de créditos das declarações posteriores. Trata-se de medida preventiva para demonstrar com precisão que o crédito está constituído e, mais importante, que o mesmo não foi utilizado em períodos anteriores (condição sine qua non para o aproveitamento futuro). Assim, desde que os créditos sejam corretamente apurados e informados nos demonstrativos próprios (Dacon e/ou EFD) não precisam ser descontados no próprio mês de sua apuração. Isso significa que se deve respeitar a ordem lógica da norma citada acima: primeiro apurar o crédito dentro do mês de origem (fato gerador do crédito) para depois aproveitar eventual saldo nos meses subsequentes.

A glosa decorreu, unicamente, da existência de inconsistências fiscais na escrituração da Recorrente, estando indevidamente considerados na base de cálculo dos créditos extemporâneos valores de outros períodos de apuração, portanto, mantenho as glosas.

Assim, considerando que trata-se de pedido de ressarcimento de contribuições, de rigor a concessão da correção monetária dos créditos da Recorrente pela SELIC a partir do tricentésimo sexagésimo primeiro dia após o protocolo do PER.

Por último, para fins de prequestionamento, a Recorrente apresenta textos gerais normativos, sem apresentar os motivos de fato e de direito em que a defesa fundamenta sua irresignação contra o lançamento tributário, naturalmente, o prequestionamento deve ater-se, em sede de impugnação, às matérias preliminares e de mérito, as quais já foram neste Recurso enfrentadas por esta Relatora.

Ora, devem as matérias preliminares e de mérito já terem sido objeto de manifestação pelo Colegiado a quo, de modo a viabilizar o conhecimento do recurso especial. Pois para admissão do Recurso Especial não se exige o prequestionamento da matéria por parte da Recorrente ou da Fazenda Nacional, o que se exige, para demonstração da divergência jurisprudencial, é que a matéria tenha sido apreciada pelo Colegiado recorrido.

Sendo assim, não conheço do presente tópico recursal.

Quanto às despesas portuárias e aduaneiras com rolagem de contêiners - THC, com serviço de descarga estivada e movimentação/manuseio de contêineres, e aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Em que pese o respeito que dedico à ilustre Relatora, ousou divergir de seu posicionamento quanto ao crédito das contribuições de PIS/COFINS sobre: (1) despesas portuárias e aduaneiras com rolagem de contêiners – THC, com serviço de descarga estivada e movimentação/manuseio de contêineres; e (2) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.

#### **Das despesas portuárias, descarga estivada e movimentação de contêineres**

O acórdão recorrido manteve as glosas de crédito sobre as referidas despesas por corresponderem a dispêndios realizados após a finalização do processo produtivo, nos termos do item 5 do Parecer Normativo CST nº 5, de 2008.

“5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

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

do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

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

Observa o julgador *a quo* que, embora importantes ao processo de exportação, não podem ser enquadrados como insumo à produção.

A recorrente, por sua vez, defende o direito ao crédito alegando que os serviços glosados seriam necessários ou essenciais à consecução da exportação. Ao argumentar que as despesas posteriores à fase de produção são essenciais ou relevantes, a recorrente busca enquadrá-las como insumo à produção, visto que estes conceitos [essencialidade e relevância] são reservados ao conceito de insumo.

Contudo, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou entendimento de que o desconto de crédito sobre despesas em momento posterior à produção não encontra amparo nas leis de regência das contribuições. Nesse sentido, verifica-se este posicionamento a partir das seguintes ementas parciais:

“CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool.

Não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.” **(Processo nº 13502.900146/2015-32, Acórdão nº 9303-015.265, Sessão de 10 de junho de 2024, Conselheiro Alexandre Freitas Costa)**

“CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E DESCARGA. PRODUTOS ACABADOS. NÃO CABIMENTO.

Despesas portuárias na exportação de produtos acabados não constituem insumos do processo produtivo do Contribuinte, por não se enquadrarem no conceito fixado de forma vinculante pelo STJ quanto aos critérios de essencialidade e relevância. Tais serviços não guardam qualquer vínculo com o processo produtivo da empresa.”

**(Processo nº 10680.731388/2018-73, Acórdão nº 9303-015.140, Sessão de 14 de maio de 2024, Conselheira Liziane Angelotti Meira)**

“CRÉDITOS COFINS. DESPESAS PORTUÁRIAS. ESTUFAGEM DE CONTAINER. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação ("estufagem de containers") seriam insumos do processo produtivo para a produção de couro. Não se encaixam no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte. Não são insumos, porque o produto já está pronto e não são despesa de venda, por ser anterior a ela. Trata-se de despesas operacionais, sem previsão de crédito.”

**(Processo nº 10930.003474/2004-06, Acórdão nº 9303-012.962, sessão de 16 de março de 2022, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos – redator designado)**

“COFINS. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO. Apenas dão direito à crédito das contribuições não cumulativas as despesas de exportação que comprovadamente constituam insumos essenciais, relevantes ou pertinentes à atividade produtiva do contribuinte ou que configurem atividades vinculadas ao frete ou armazenagem na operação de venda.”

**(Processo nº 10183.720768/2013-89, Acórdão nº 9303-015.081, sessão de 11 de abril de 2024, Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário)**

Diante deste cenário, os serviços de despesas portuárias e aduaneiras com rolagem de contêineres – THC, com serviço de descarga estivada e movimentação/manuseio de contêineres, por ocorrerem após o encerramento do ciclo de produção, não se incluem no conceito de insumo para fins de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, para a Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo, e 10.833, de 2003, para a COFINS não-cumulativa, e também não estão abrangidos pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para a COFINS não-cumulativa, aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa por força do inciso II do art. 15 desta mesma lei, uma vez que não é possível definir esses serviços como armazenagem de mercadoria ou frete na operação de venda.

#### **Dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa**

Adoto como razões de decidir o voto Conselheiro Rosaldo Trevisan, em recente decisão da 3ª Turma da CSRF, de 15 de março de 2024, no julgamento do Processo nº 10880.986378/2012-21, formalizado através do Acórdão nº 9303-014.959, o qual passo a transcrever:

“Entende-se relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial no 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, 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.

E o REsp no 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio web do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

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

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...)

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. (grifo nosso)

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

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

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

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

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

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

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei no 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”), se atendidas as condições de tal inciso.

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

E, a exemplo do tratamento recente da matéria dado por esta CSRF, **o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime** em relação ao tema aqui em análise (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos), como se registra em recente REsp. de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL.

CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE.** DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do

provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE**

**MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

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

2. **A 1a. Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.**

3. **Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda** (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1º.3.2019).

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

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

(...) 4. **As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

(...)

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

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

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

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, **dar-lhe provimento.**” (destaques no original)

Portanto, por ausência de previsão legal para o creditamento, não sendo possível adotar a via de equiparação do frete interno a insumo, nem a via do enquadramento do frete interno como frete na operação de venda, devem ser mantidas tais glosas efetivadas no procedimento fiscal.

Do exposto, por voto de qualidade, o Colegiado decidiu por negar provimento ao recurso, para manter as glosas sobre: (1) despesas portuárias e aduaneiras com rolagem de contêineres – THC, com serviço de descarga estivada e com movimentação/manuseio de contêineres; e (2) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

### 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, em parte, do recurso voluntário, para na parte conhecida, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as seguintes glosas: (1) embalagens de transporte; (2) dispêndios com gás argônio, gás a granel (GLP), amônia anidra; (3) serviços de armazenamento; (4) frete de aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições; (5) fretes de produtos em produção; e (6) com despesas de serviços de carga e descarga.

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator