



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.904258/2020-41
ACÓRDÃO	3202-002.062 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KAEFER AGRO INDUSTRIAL LTDA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2017 a 30/09/2017

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 do previsto na Lei n. 10.637/2002.

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DESPESAS PORTUÁRIAS/ADUANEIRAS. SERVIÇO DE DESCARGA 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 (Relatora), que davam provimento ao recurso nas matérias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Despacho Decisório emitido pela DRF em Cascavel/PR, que reconheceu em parte o direito creditório, no valor de R\$ 2.343.345,29 do crédito pleiteado de R\$ 2.527.465,71, de PIS/PASEP não cumulativo – Ressarcimento/Compensação, do 3º trimestre de 2017, pleiteado no PER nº 19963.63790.251017.1.1.19-9676, homologando, em consequência, as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido.

Para fins comprobatórios do crédito tributário pleiteado, foi conduzido procedimento fiscal em face da contribuinte. Após a análise dos documentos e informações apresentados pela interessada, a auditoria fiscal proferiu o Despacho Decisório com as seguintes glosas efetuadas:

- AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS (NATUREZA 02);
- AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (NATUREZA 03);
- ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA (NATUREZA 07);
- CRÉDITO PRESUMIDO – Aquisição de Bens Utilizados como Insumos

Notificada do despacho decisório, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual por meio de Acórdão 109-012.133, proferida pela 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 09 foi julgada parcialmente procedente conforme abaixo ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 01/07/2017 a 30/09/2017

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.

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.

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

O valor do crédito presumido é obtido pela aplicação da relação percentual existente entre a receita de exportação e a receita bruta total, auferidas em cada mês, sobre o valor da aquisição de bens e/ou insumos, nos termos do art. 55, § 8º, da Lei nº 12.350, de 20/12/2010.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

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 VENCIDO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

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

Ante a existência de preliminares, passo a analisá-la.

I- DA PRELIMINAR

Da diligência fiscal

Quanto ao pleito por conversão do julgamento em diligência, bem como, pela juntada de documentos a qualquer tempo, ao decidir, esta Turma tem adotado um formalismo moderado. Entretanto, entendo que, a admissão de juntada de provas se restringe ao momento da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade no processo administrativo, ressalvada a demonstração de impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões, posteriormente, trazidas aos autos, o que não é o caso dos autos.

No que cerne à realização de diligência, dado a maturidade da causa, bem como, a robustez das provas apresentadas, entendo ser prescindível.

Por isso, rejeito a preliminar arguida.

II- DO MÉRITO

2.1- 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.

Illegalidade 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 isso, 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 m², 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.

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.

- SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Natureza 03)

- Armazenagem e Fretes na operação de venda

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:

- a) FRETES DE PRODUTOS EM PRODUÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA RECORRENTE- GLOSA 04 – DOCUMENTO FISCAL

REFERENTE A SERVIÇO CUJO TOMADOR NÃO É A INTERESSADA e GLOSA 48 –
TRANSFERÊNCIA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO PARA OUTRO
ESTABELECIMENTO DA INTERESSADA

A discussão acerca do direito à crédito sobre despesas com fretes de produtos acabados não é nova nesta Turma. Nos votos que relatei, mesmo na condição de voto vencido, tenho me posicionado favoravelmente ao reconhecimento do direito à crédito sobre tais despesas.

Entretanto, o tema é controverso e já rendeu diversas posições, contrárias ou favoráveis, no CARF, pois, comumente, fecha-se sob dois aspectos distintos:

(i) Possibilidade de apropriação do crédito com fundamento no inciso II do art. 3º das leis nº 10.637/02 e 10.833/02, ou seja, como “como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

(ii) Possibilidade de apropriação do crédito com fundamento no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02, ou simplesmente “frete na operação de venda” Indubitavelmente a hipótese dos autos cinge-se à análise do inciso I: enquadramento ou não no conceito de insumo.

No CARF, no que diz respeito ao creditamento de despesas com frete de produtos acabados como insumo, a discussão se fecha sob a análise do momento em que o gasto foi incorrido pelo contribuinte (antes, durante ou após a fabricação do bem).

A meu ver, tal aspecto não se mostra adequado para análise do tema, pois, sempre entendi que a legislação, para fins de enquadramento de determinadas despesas no conceito de insumo, não veda, por si só, toda e qualquer despesas incorrida após a obtenção do produto acabado.

Parto do que foi decidido pelo Recurso Especial nº 1.221.170/PR, assinalando minha compreensão de que a fixação da matéria efetivamente colocada sub judice e da tese jurídica fixada e, especialmente, o alcance do que restou decidido, devem se limitar ao voto vencedor proferido pelo Min. Relator Napoleão Nunes.

Primeiro, do voto vencedor do Ilustre Min. Relator, o feito abrangeu pedido mandamental para que fossem considerados insumos, dentre outras, as “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)”, sendo que estas despesas foram excluídas da abrangência do termo insumo.

Em outros termos, é bem verdade que o acórdão proferido, expressamente, excluiu do conceito de insumo aquelas despesas de frete compreendidas como despesas comerciais gerais. Mas entendo que é arbitrário, dizer que, toda e qualquer despesa de frete deva ser excluída.

Ora, em momento algum, a análise do conceito de insumo perpassou pela inquirição acerca do momento em que o gasto é realizado: antes, durante ou depois da obtenção do produto final.

O entendimento que restringe o direito a crédito de despesas com fretes de produtos acabados trata-se de um sofisma criado pela própria Receita Federal, que, em nada, pode ser atribuído ao que foi decidido pelo STJ.

A propósito, o voto vencedor do acórdão prolatado pelo STJ é enfático no sentido de que o critério da relevância vai além do processo produtivo em si, abrangendo a atividade econômica do contribuinte.

É neste cenário, que entendo que deve ser interpretado o direito à crédito sob pena da criação de um sofisma diverso do que foi decidido pelo STJ, o qual disciplinou-se que o conceito de insumo deve guiar-se pelos critérios da essencialidade ou relevância, de determinado bem ou serviço – a viabilizar o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Pelo menos é que se extrai da tese firmada pelo STJ:

(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.

É bem verdade que o REsp nº 1.221.170/PR, expressamente, excluiu do conceito de insumo (inciso II) o custo do frete apropriado como Despesas Gerais Comerciais (Despesas com Vendas).

Entretanto, não se pode atribuir que toda e qualquer despesa com fretes de produtos acabados seja, per si, trata-se de uma “despesa comercial geral”, pois, sempre carece investigar, as reais situações nas quais esse frete se faz necessário para assegurar e preservar a própria utilidade/ viabilidade do produto acabado, o que, atenderia o critério da relevância firmada no julgado, para comprovar a imprescindibilidade do - bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

Assim, concluo que, em face do que restou fixado no REsp nº 1.221.170/PR com efeito vinculante ao CARF, naquele julgamento adotou-se a tese intermediária- não reducionista, a qual impossibilita configurar, todo e qualquer frete de produtos acabados como despesa comercial geral, per si, mas, pode ser considerado insumo, tudo aquilo que, embora não empregado diretamente na produção, demonstre-se pertinente, essencial ou relevante, seja para o processo produtivo, seja para a manutenção ou viabilidade desse produto após a sua finalização e antes da sua entrega ao comprador, o qual pode ser considerado insumo passível de creditamento.

Aqui entendo que a Recorrente, para consecução do objeto social da empresa, necessita contratar prestadoras de serviços de transporte para a locomoção das matérias-primas

adquiridas, considerando que no presente caso, a Recorrente precisa custear despesas com fretes de produtos acabados entre os seus estabelecimentos a viabilizar posterior operação de venda, o que revela que os fretes são serviços de transporte tomados com a finalidade de propiciar a continuação/finalização do processo produtivo.

Indubitavelmente, é inegável que o frete representa etapa essencial e relevante no desenvolvimento do produto final, merecendo o pleito ser analisado à luz da pacificada tese no STJ, a qual previu 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”.

- b) Como se verifica, o pleito da Contribuinte trata-se de operação diretamente vinculada ao seu processo produtivo, daí, em observância ao binômio da relevância e essencialidade, por isso, revento as glosas de fretes de produtos em produção ou acabados- GLOSA 04 – DOCUMENTO FISCAL REFERENTE A SERVIÇO CUJO TOMADOR NÃO É A INTERESSADA e GLOSA 48 – TRANSFERÊNCIA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DA INTERESSADA

b) FRETES de aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições (GLOSA 44 – DOCUMENTO DA CARGA NÃO GERADOR DE CRÉDITO BÁSICO)

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 (GLOSA 44 – DOCUMENTO DA CARGA NÃO GERADOR DE CRÉDITO BÁSICO).

c) Glosa 05 – Documento fiscal referente a complementação de valor de documento fiscal glosado; Glosas 1 e 41 – Documento Fiscal Inexistente na Base Nacional; Glosa 46 – Documento Fiscal Não É Operação de Venda da Interessada; Glosa 43 – Documento da carga não identificado

Por ausência de provas, houve glosas referentes aos seguintes fretes: Glosa 05 – Documento fiscal referente a complementação de valor de documento fiscal glosado; Glosas 1 e 41 – Documento Fiscal Inexistente na Base Nacional; Glosa 46 – Documento Fiscal Não É Operação de Venda da Interessada; Glosa 43 – Documento da carga não identificado

Aqui, alinho-me ao entendimento do julgador de piso para manter a glosa por ausência de certeza e liquidez do crédito vindicado.

d) FRETES MARÍTIMO INTERNACIONAL dentre outras despesas

Na ABA NAT-03, da planilha de Glosas, consta como CÓDIGO 22: SERVIÇO DE DESEMBARCO ADUANEIRO, LEGALIZAÇÃO DE DOCUMENTOS, EMISSÃO DE BL CONHECIMENTO DE EMBARQUE, DESPESAS PORTUÁRIA, MOVIMENTAÇÃO/MANUSEIO DE CONTEINER'S, TAXA DE RETENÇÃO DE CONTAINER'S, FRETE MARÍTIMO, dentre outras despesas, ocasião que entendeu a fiscalização que tais despesas não geram direito ao crédito por não serem insumos.

De maneira geral, afirma a fiscalização tratar-se de despesa com SERVIÇO DE DESEMBARCO ADUANEIRO, LEGALIZAÇÃO DE DOCUMENTOS, EMISSÃO DE BL CONHECIMENTO DE EMBARQUE, DESPESAS PORTUÁRIA, MOVIMENTAÇÃO/MANUSEIO DE CONTEINER'S, TAXA DE RETENÇÃO DE CONTAINER'S, FRETE MARÍTIMO, dentre outras despesas.

Em que pesem as razões do I. Julgador para manter as respectivas glosas, sobretudo, considerando a atividade produtiva da recorrente, voto por reverter, especificamente e unicamente as seguintes glosas: DESPESAS PORTUÁRIA, MOVIMENTAÇÃO/MANUSEIO DE CONTEINER'S.

Quanto ao frete internacional, entendo que a glosa não merece ser revertida.

No que pese a Recorrente ter atendido a 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.

COMISSÃO DE VENDAS (Representantes Comerciais)

Representação comercial remunerada por corretagem é contrato típico de intermediação, em que o contratado (representante comercial/corretor) obriga-se a obter para o contratante (comitente) “um ou mais negócios, conforme as instruções recebidas” (Art. 722 do Código Civil). Portanto, a representação comercial é obrigação acessória ao contrato principal (no caso, de compra e venda de mercadorias). A contratação da representação comercial difere da contratação do negócio principal, são duas relações jurídicas absolutamente díspares: de um lado comitente e corretor contratam intermediação de negócios, de outro comprador e vendedor (se tratamos de compra e venda) contratam a transferência de propriedade de um bem.

O caráter acessório do contrato de representação comercial/ comissão de vendas demonstra que, regra geral, ele é dispensável, podendo o negócio principal ser realizado diretamente entre as partes interessadas.

Em assim sendo, e tendo em vista que não há nos autos qualquer prova da necessidade da contratação do corretor (ao contrário do que alega a Recorrente) de rigor a manutenção da glosa, pois, a meu entender, dispêndios com comissão de vendas não podem ser considerados insumos para fins de tomada de crédito das contribuições por não serem 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.

Do Crédito Presumido Vinculado a Vendas no Mercado Interno e Externo

Os cálculos de apuração do crédito presumido, demonstrado na planilha não paginável – aba: crédito presumido, foram efetuados a partir do valor das aquisições mensais de bens informados pela contribuinte na EFD-Contribuições e do percentual do crédito presumido vinculado à exportação. O valor do crédito presumido apurado pela fiscalização, não coincidente com os informados pela interessada, demandou os devidos ajustes em relação aos trimestres analisados.

Como evidenciado no Despacho Decisório, “Os cálculos de apuração do crédito presumido, que se encontram em planilha (aba Crédito Presumido) juntada ao presente processo como arquivo não paginável, foram efetuados a partir do valor das aquisições mensais de bens informadas pela interessada na EFD-Contribuições e do percentual do crédito presumido vinculado à exportação demonstrado pela interessada (fl. 559 do DM).

Apesar disso, o valor do crédito presumido apurado por esta fiscalização não coincidiu, na maioria dos meses, com o valor apurado pela interessada na EFD- Contribuições, fato que demandou os devidos ajustes no valor do crédito presumido apurado na EFD- Contribuições.”

Sendo assim, dada a divergência de dados, o ajuste realizado pela fiscalização não merece reparo. 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 irrisignação 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.

Por tudo, voto por conhecer em parte do recurso, e na parte conhecida, afastar a preliminar arguida, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as seguintes glosas:

- Embalagens de Transporte;
- Despesas com Armazenagem;

- Fretes de produtos em produção ou acabados entre estabelecimentos- GLOSA 04 – DOCUMENTO FISCAL REFERENTE A SERVIÇO CUJO TOMADOR NÃO É A INTERESSADA e GLOSA 48 – TRANSFERÊNCIA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DA INTERESSADA

- Frete de aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições- (GLOSA 44 – DOCUMENTO DA CARGA NÃO GERADOR DE CRÉDITO BÁSICO) e

- Despesas portuárias, movimentação/manuseio de contêineres.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Redator designado

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 contêineres – THC, com serviço de descarga estivada e movimentação/manuseio de contêineres; e (2) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.

1. 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 containeres") 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 credito 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 contêiners – 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.

2. 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 determinado 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 (frete 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.

Conclusão

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.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe