



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



**Processo nº** 11080.933000/2009-16  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-013.339 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 26 de setembro de 2023  
**Recorrente** DANA INDÚSTRIAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/03/2006

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).

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

CREDITAMENTO. FRETE. CONCEITO DE INSUMOS COM BASE NO CRITÉRIO DE ESSENCIALIDADE.

Os gastos com fretes sobre beneficiamento e fretes sobre transportes de resíduos e lixo geram direito ao crédito de PIS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente.

CREDITAMENTO. EMBALAGENS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito a embalagem que integra o produto final e/ou como fundamental em seu deslocamento.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. POSSIBILIDADE.

De acordo com o critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com tratamento de resíduos industriais são capazes de gerar créditos de PIS/COFINS.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E DE SEGURANÇA DO TRABALHO. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

**CRÉDITO. DESPESAS COM FRETES DE 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 n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de saída na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

**CRÉDITO. DESPESAS COM FRETES NO TRANSPORTE DE MÁQUINAS. IMPOSSIBILIDADE.**

Os serviços de frete que concedem direito a desconto de crédito da contribuições somente ocorrem em duas hipóteses (1) no art. 3º, II, das leis de regência, quando caracterizados como serviços adquiridos como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou (2) no art. 3º, IX e art. 15, da Lei n.º 10.833/03, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas de (1) fretes sobre beneficiamento; (2) fretes sobre transportes de resíduos e lixo; (3) embalagem de peças e caixas de madeira, plásticas e metálicas; (4) gastos com EPI e equipamento para segurança; e (5) gastos com tratamento de resíduos industriais e efluentes. Por maioria de votos, reverter as glosas dos fretes sobre retorno de embalagens. Vencidos os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negavam provimento neste tópico. Por maioria de votos, negar provimento quanto à reversão de frete sobre transporte de máquinas. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima e Sabrina Coutinho Barbosa, que davam provimento ao recurso neste tópico. E, por voto de qualidade, negar provimento em relação à reversão das glosas dos fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte. Vencidos os Conselheiros Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Junior e Juciléia de Souza Lima, que davam provimento neste tópico. Por voto de qualidade, negar provimento quanto à reversão das glosas sobre os gastos com serviços de controle de estoque. Vencidos os Conselheiros Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Junior e Sabrina Coutinho Barbosa, que davam provimento neste tópico. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão n.º 3301-013.333, de 26 de setembro de 2023, prolatado no julgamento do processo 11080.932931/2009-99, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Júnior, Sabrina Coutinho Barbosa, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente) e Juciléia de Souza Lima (Relatora).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário contra o indeferimento de PER/DCOMP transmitida para declarar compensação de créditos de PIS-PASEP/COFINS por recolhimento a maior. Afirma que no período de apuração em questão declarou e pagou montante superior ao que deveria ter sido efetivamente declarado e recolhido, portanto, pleiteia a existência de crédito por pagamento indevido a maior.

A Recorrente apresentou DCTF retificadora, entretanto, o despacho eletrônico proferido não considerou a retificação, não homologando a compensação por, embora, ter sido identificado o DARF mencionado, o mesmo já estava alocado para pagamento de outros débitos da contribuinte.

Intimada do despacho decisório, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, que após análise, a DRJ determinou a baixa dos autos para realização de diligência para apuração do direito creditório da contribuinte.

Em sede de diligência fiscal, diversos documentos foram analisados, inclusive livros contábeis da contribuinte, que com fulcro na IN RFB 404/2004, impôs-se que somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e de serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou prestação de serviços dariam direito a créditos a serem descontados da contribuição para apuração do valor devido, que por muito bem narrar os fatos, na íntegra passo a reproduzir o relatório da DRJ:

(...)

*O contribuinte, indevidamente, apurou créditos que não se caracterizariam como insumos, a saber: fretes sobre beneficiamento; fretes sobre retorno; fretes de transferências; fretes sobre devoluções de vendas; fretes sobre transporte de resíduos e lixo; fretes sobre transporte de máquinas.*

*Aponta a fiscalização que de acordo com os artigos 3º (inciso IX) e 15 da Lei nº 10.833/03, somente daria direito a crédito o frete relativo a duas situações: a) o frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, nas vendas de produtos, quando o ônus fosse suportado pelo vendedor; b) o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica na compra de mercadorias utilizadas como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.*

*Houve também a inclusão indevida na base de cálculo dos créditos de valores referentes a fretes aéreos e de exportação. De acordo com o art. 3º (inciso IX, § 3º, inciso II) e 15 da Lei nº 10.833/03, dá direito a crédito o frete contratado de*

*transportador pessoa jurídica domiciliada no país para entrega de mercadorias diretamente aos clientes. Nos casos em questão os transportadores eram pessoas domiciliadas no exterior.*

*Também não foram aceitos créditos sobre fretes internacionais de operações isentas de PIS e de Cofins (art. 3º, parágrafo 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).*

*Foram ainda incluídos indevidamente créditos de serviços e materiais de manutenção que não são aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços ou na fabricação de bens destinados à venda (serviços de movimentação, controle, logística, terceirização de almoxarifado, acompanhamento de garantia, serviços de inventário, consertos de ares condicionados, reforma de banheiros, troca de filtros de bebedouros e assentos sanitários, cadeados, porta documentos, treinamentos e cursos, desenvolvimento de fornecedores, pintura de refeitório e de sala de enfermagem, fitas adesivas e de demarcação, entre outros).*

*A conclusão da diligência foi de que com base nas irregularidades apontadas se constatou valor bem inferior de crédito de [...] para [...] de [...], saldo esse de crédito disponível no montante de R\$ [...].*

Intimada, a Recorrente apresentou impugnação, que foi julgada parcialmente procedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário perante o CARF, defendendo o seu direito a crédito das contribuições, para tanto toma como ponto de partida o método subtrativo indireto para discutir o conceito e os critérios da relevância e essencialidade de mercadorias, bens e serviços para fins de serem considerados como insumos no seu processo produtivo.

Para fins comprobatórios do alegado, a Recorrente, em sede do recurso voluntário, anexou no bojo do presente processo diversos documentos os quais descrevem o processo produtivo de suas unidades fabris.

Daí, a evitar a supressão de instância, por meio de Resolução, esta Turma decidiu por converter o julgamento do feito em diligência fiscal ao devolver os autos para unidade de origem para:

i- analisar todos os documentos que constam dos autos, inclusive os trazidos em sede de recurso voluntário;

ii- identificar os insumos essenciais ou relevantes para o processo produtivo à luz dos referidos documentos, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR e Parecer Normativo RFB nº 05/2018;

iii- elaborar um relatório demonstrando e justificando, para cada glosa realizada no relatório, as glosas que serão mantidas ou revertidas.

Em cumprimento à Resolução supramencionada, a diligência fiscal afirmou ter analisado todos os documentos que constam nos autos, inclusive os trazidos em sede de recurso voluntário e identificados os insumos essenciais ou relevantes para o processo produtivo à luz dos referidos documentos, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR e Parecer Normativo RFB nº 05/2018, chegando-se as seguintes conclusões:

(...)

4. O termo “insumo” não pode, todavia, ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera gastos e despesas para a empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes no processo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

5. São essenciais bens e serviços adquiridos, dos quais dependam, intrínseca e fundamentalmente o produto ou serviço, por constituírem elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

6. São relevantes bens e serviços adquiridos, embora não indispensáveis à elaboração do produto ou à prestação do serviço, que integrem o processo produtivo ou a execução do serviço pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal.

7. Por consequência, despesas e custos com conserto de ar condicionado, reforma de banheiros, gaveteiros, troca de filtro do bebedouro, assento sanitário, exames toxicológicos, cadeados, caçambas metálicas, porta documentos, treinamento e cursos, desenvolvimento de fornecedores, pintura do refeitório e da sala de enfermagem, fitas adesivas e de demarcação, reforma de engradado e estrado de madeira, lavagem de embalagens, consultoria e planos de ação e pesquisa de satisfação interna, gerenciamento telefônico, materiais de expediente e informática, etc, embora gerem despesas e gastos para a empresa, não são essenciais e nem relevantes, não sendo considerados insumos no processo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, para fins de apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS no regime da sistemática não-cumulativa.

8. Da mesma forma, as embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados, não geram direito ao crédito. Estrados, lonas plásticas, caixas metálicas e de madeira, etc, visam facilitar a movimentação de mercadorias e o seu acondicionamento, não dando, portanto, direito a crédito.

9. A interessada incluiu, indevidamente, na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, valores referentes a fretes sobre retorno de embalagens, fretes sobre devoluções de vendas, entre outros.

10. De acordo com os arts. 3º, inciso IX, e 15 da Lei nº 10.833/2003, dá direito a crédito o frete e a armazenagem contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Também dá direito a crédito o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica na compra de mercadorias, para transportar os bens adquiridos para serem utilizados como insumos no processo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

11. Entretanto, o conceito de frete e armazenagem não pode ser estendido e abarcar todo e qualquer frete e armazenagem que gera gastos e despesas para a empresa. O valor do frete contratado de pessoa jurídica domiciliada no país para o retorno de embalagens e as devoluções de venda, não configuram fretes para transportar os bens adquiridos para serem utilizados como insumos no processo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, e nem integram a operação de venda realizada anteriormente, não podendo ser utilizados na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

12. Também houve inclusão indevida na base de cálculo dos créditos de valores referentes a fretes internacionais (aéreos e de exportação) realizados por transportadores pessoa jurídica domiciliada no exterior.

13. Quanto aos fretes internacionais, em conformidade com as disposições constantes no inciso V e no § 1º do art. 14 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, são isentas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS as receitas auferidas do transporte internacional de cargas.

14. Nos termos do § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002 e do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, é vedada a apropriação de créditos nas aquisições de bens ou serviços isentos, quando não forem utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

15. Como já foi anteriormente mencionado, o termo “insumo” somente pode ser interpretado como os bens ou serviços essenciais ou relevantes adquiridos de pessoa jurídica, que sejam aplicados ou consumidos no processo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

16. Assim, é indubitável que os fretes internacionais de mercadorias exportadas não são considerados insumos no processo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, para fins de apuração dos créditos no regime da sistemática não-cumulativa.

17. Além disso, consoante com os preceitos do § 3º, inciso I, do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002 e do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, o direito ao crédito da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

Também o inciso II, do mesmo parágrafo, veda a apropriação de créditos em relação aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no exterior.

18. Por consequência, os fretes internacionais (aéreos e de exportação) realizados por empresas transportadoras domiciliadas no exterior, ainda que fossem tributados, não dão direito a créditos de PIS/PASEP e de COFINS.

19. Em função dos fatos anteriormente descritos e das irregularidades fiscais constatadas apurei COFINS a pagar em outubro de 2006 e saldo da Contribuição da COFINS pago a maior (diferença entre o débito de COFINS DCTF original pago através de DARF e a COFINS a pagar apurada) no valor de R\$ 87.952,98, planilha em anexo. Assim, em relação à Contribuição de COFINS de julho de 2006, referente aos processos: 11080.932.931/2009/99 e 11080.901.488/2012-18, existe saldo de crédito por pagamento a maior disponível para compensação no valor de R\$ 87.952,98.

(...)

Por sua vez, em sede de Manifestação ao Relatório de Diligência Fiscal, a Recorrente alega que não houve o cumprimento do teor da Resolução proferida por esta Turma, ao afirmar que a autoridade fiscal baseou a auditoria em afirmações genéricas para manutenção das glosas dos dispêndios que entende ser passíveis de creditamento como insumos essenciais ou relevantes para o seu processo produtivo nos termos do REsp n.º 1.221.170/PR.

Em síntese, é o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 3301-013.339 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 11080.933000/2009-16

## **Voto**

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

Quanto ao mérito, exceto quanto ao frete sobre transporte de máquinas e fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

### **I- DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO**

Na Resolução supramencionada foi dado como tempestivo o presente Recurso.

Ante a existência de arguição de preliminares prejudiciais à análise do mérito, passo analisá-las.

#### **1.1- Da diligência**

No seu exercício do seu direito de defesa, a Recorrente pleiteou a diligência fiscal para constatar as alegações, o que foi deferido por esta Turma.

Daí, analisando os autos, nota-se que houve um extenso processo de fiscalização, houve ainda, diligência fiscal para apuração do alegado, também denota-se que à Recorrente foi oportunizada a apresentação de suas considerações quanto ao resultado da diligência.

Dos relatórios de diligência fiscal extrai-se que houve a análise dos dispêndios glosados pela autoridade fiscal, entretanto, reestabeleceu-se aqui a discussão a respeito do conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições, o que será analisado oportunamente.

Sendo assim, entendo não haver razões para nova baixa do feito em diligência, visto que as provas que já constam nos autos são satisfatórias a conclusão desse julgamento.

### **II- DO MÉRITO**

2.1- Do método subtrativo indireto e o do conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS

Em seu recurso voluntário, a Contribuinte, aqui ora Recorrente, alega que a Autoridade Fiscal e a DRJ se valeram de uma “*interpretação restritiva*” do conceito de insumo para a glosa do crédito pleiteado com base nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2002.

Daí, 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 n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.*

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

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

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.

## **2.2- Das Glosas**

### **a) Dos Fretes**

No tocante às glosas referente aos fretes, nos autos existem 07 tipos de fretes:

- a.1) Frete sobre beneficiamento;
- a.2) frete sobre retorno de embalagens;
- a.3) frete sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos;
- a.4) frete sobre devoluções de vendas;
- a.5) frete sobre transporte de resíduos e lixo;
- a.6) frete sobre transporte de máquinas; e,
- a.7) fretes aéreos e de exportação.

No tocante ao frete, a recorrente argumenta que todas as modalidades de fretes compõem o custo de aquisição da venda de mercadorias, diretamente, aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto destinado à venda.

Por sua vez, a fiscalização informa em relação aos fretes não compõem o custo de aquisição da venda de mercadorias, de modo que não podem ser considerados diretamente ligados à atividade produtiva da empresa.

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”.

Por isso, entendo não assistir razão a Fiscalização, pois a Recorrente para consecução do objeto social da empresa, necessita contratar prestadoras de serviços de transporte para a locomoção das matérias-primas, o que revela que os fretes são serviços de transporte tomados com a finalidade de propiciar a continuação/finalização do processo produtivo.

Quanto à abrangência do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833 de 2003, extensível ao PIS por força do art. 15, II, do mesmo diploma legal. É que a expressão “na operação de venda” abrange não apenas o frete do estabelecimento alienante para o adquirente. Tanto é assim que os mesmos dispositivos versam sobre os custos de armazenagem das mercadorias, admitindo, pois, que a mercadoria não precisa sair necessariamente do estabelecimento industrial/comercial para o estabelecimento adquirente.

Conquanto o frete seja de mercadorias, e não de ativos, o mesmo poderá dar ensejo a créditos de PIS. Isso porque, ao fim e ao cabo, se o objeto do frete é mercadoria, esta será destinada à venda mais cedo ou mais tarde. Interpretar o dispositivo de forma diversa seria o mesmo que fomentar o contribuinte a estruturar os seus negócios de modo a ter um único centro de distribuição, no mesmo endereço ou próximo à unidade fabril, e vários escritórios comerciais espalhados pelo Brasil.

Além disso, se o intuito do legislador fosse restringir a geração de crédito ao frete da operação de venda, em sua última etapa, o serviço de transporte contratado para levar matéria prima à unidade fabril jamais poderia se enquadrar no conceito de insumos. Nesse sentido, por bem distinguir o frete da aquisição de insumos e o frete da operação de venda, e admitir o creditamento do PIS em ambos os casos, convém transcrever a seguinte solução de consulta:

*Processo de Consulta nº 238/11*

*Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal SRRF / 8ª. Região Fiscal*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep.*

*Ementa: PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO.*

*(...)*

*FRETE.*

*A partir de 1º de dezembro de 2002, o valor do serviço de transporte (frete) prestado por pessoa jurídica domiciliada no País contratado para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda podem gerar crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep, respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes.*

*A partir de 1º de fevereiro de 2004, o valor do serviço de frete prestado por pessoa jurídica domiciliada no País na operação de venda cujo ônus seja suportado pelo vendedor pode gerar crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep, respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes.*

*Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, arts. 15 e 93; Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º; Lei n.º 10.865, de 2004, arts. 15 e 53; IN DF CARF MF Fl. 3796 SRF n.º 247, de 2002, arts. 66 e 67; IN SRF n.º 358, de 2003, art. 1º; Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, art. 289 e 346.*

(...)

*EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES Chefe*

*(Data da Decisão: 04.10.2011 / Data da Publicação: 01.12.2011)*

Aqui a solução de consulta ora transcrita é útil para demonstrar que não é apenas o frete na operação de venda, em sua etapa derradeira, que gera créditos de PIS.

Com efeito, demonstrado o dispêndio com a contratação de serviços de transporte de mercadoria entre estabelecimentos da recorrente, e não sendo o respectivo ônus repassado ao adquirente das mercadorias, é de se reconhecer o seu direito ao crédito de COFINS e PIS nesse particular.

A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Enfim, serviço de transporte de matérias primas entre os estabelecimentos da recorrente dentro do seu contexto produtivo, razão pela qual se enquadra como custo de produção, cabendo o creditamento do PIS e COFINS.

Assim, entendo que deve ser revertida as glosas relativas aos seguintes fretes:

- a.1) Frete sobre beneficiamento;
- a.2) frete sobre retorno de embalagens;
- a.3) frete sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos;

a.5) frete sobre transporte de resíduos e lixo; e

a.6) frete sobre transporte de máquinas.

No que cerne aos frete aéreos e de exportação, por ausência de previsão legal, tais glosas merecem ser mantidas.

#### **b) Dos serviços de manutenção, reforma, conserto e outros**

A priori, verifica-se que a recorrente é fabricante de produtos automotivos, fornecendo sistemas de transmissão, vedação e gerenciamento térmico com alta tecnologia para melhor eficiência e desempenho de automóveis, para tanto, conta com 02 parques industriais em Sorocaba/SP e Gravataí/RS.

Para fins de creditamento, no tocante aos serviços de manutenção, reforma e conserto, houve as seguintes glosas: conserto de ar-condicionado; processamento e regeneração de lodo; reforma de banheiros; gaveteiros; troca de filtro de bebedouro; assento sanitário; exames toxicológicos; cadeados; caçambas metálicas; porta documentos; caixas de madeira, plásticas e metálicas; serviços de incineração de madeira; treinamento e cursos; desenvolvimento de fornecedores; pintura de refeitório e da sala de enfermagem; fitas adesivas e de demarcação, reforma de engradado e estrado de madeira e lavagem de embalagens.

Ante todo exposto, o conceito de insumo deve ser interpretado o insumo como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não tenha contato direto com os bens produzidos, desde que, observado as exigências legais. Dessa forma, entendo que os dispêndios com as despesas com manutenção, reforma e conserto acima especificadas não atendem os requisitos legais a caracterizá-las como insumos para fins de creditamento, especialmente, por não serem aplicadas ou consumidas diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

As despesas com serviços de manutenção, reforma e conserto não geram créditos no regime da não-cumulatividade por não se enquadrarem no conceito de insumo definido na legislação da Cofins e do PIS não cumulativos. Neste tópico recursal, as glosas não merecem ser revertidas.

#### **c) Serviços de logística de fábrica movimentação, controle de estoque de matérias primas e de logística de fábrica e outros relacionados)**

##### **c.1) Movimentação, controle de estoque de matérias primas e de logística de fábrica**

Os serviços de logística de fábrica são compostos, dentre outros, por armazenagem de embalagens, insumos e materiais de uso/consumo, serviços de logística de insumos, materiais de uso/consumo, produtos

semielaborados, de movimentação e armazenagem interna de peças, equipamentos e máquinas, terceirização do almoxarifado; movimentação de expedição; acompanhamento de seleção de garantia; serviços de inventário cíclico (gerenciamento de estoque).

Entretanto, entendo estar correta a glosa sobre os créditos calculados sobre serviços de logística de fábrica. Melhor explico. Em se tratando de despesas de armazenagem, os créditos a que faz jus a pessoa jurídica sujeita às contribuições sociais, no caso em tela, passíveis de serem descontados, estão elencados no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que, por força do art. 15, inciso II, dessa Lei (com a redação atual dada pelo art. 26 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004), deve também ser aplicado à Contribuição para o PIS/Pasep:

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

[...]

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

[...]

Então, os valores pagos à pessoa jurídica pela prestação de serviços vinculados à movimentação de mercadorias e de controle; terceirização do almoxarifado; movimentação de expedição; acompanhamento de seleção de garantia; serviços de inventário cíclico (gerenciamento de estoque) são despesas distintas das despesas de armazenagem, ou seja, tratam-se de dispêndios vinculados à própria logística.

No que pese a alegação da Recorrente ao defender que o permissivo legal possibilitaria ao contribuinte a “*ampla tomada de créditos sobre diversas e variadas despesas com armazenagem, incluindo aqueles custos correlatos à “logística de distribuição e de comercialização”*”, com a devida vênia, entendo ser equivocado o entendimento da Recorrente, pois o legislador ao permitir o direito à crédito sobre os dispêndios com armazenagem de mercadoria, não permitiu a adoção de “*conceito extenso- serviços de logística em sentido amplo*” como alega a Recorrente, embora, caso, desejasse, poderia tê-lo feito, mas não aconteceu. Aqui, registro o brocardo jurídico “*a lei não contém palavras inúteis*”.

Portanto, entendo que os serviços de logística de fábrica não geram créditos no regime da não-cumulatividade, neste tópico recursal, as respectivas glosas merecem ser mantidas.

## **c.2- E outros relacionados (serviços de controle de estoque)**

No que se refere ao controle de estoque pelo sistema de código de barras com disponibilidade das informações via rádio, expedição de produtos

embarcados, sequenciamento, recebimento, controle de estoque e entrega na linha de produção de anéis, suprimentos (transporte e entrega de suprimentos, retorno e armazenagem de embalagens), gestão integrada de logística, recebimento e conferência física de materiais entregues pelos fornecedores ou pelas transportadoras, emissão de fichas de estoque para itens de almoxarifado, entrega de itens diversos para os setores solicitantes, colocação de etiquetas nos itens recebidos, estocagem de materiais, inclusive de matéria-prima, abastecimento da linha de produção, emissão de comunicação de discrepância quando do recebimento de itens em quantidade diversa daquela contratada com o respectivo fornecedor, auxiliar na realização de inventários, entendendo não se enquadrarem no conceito de insumo definido na legislação da Cofins e do PIS não cumulativos.

Neste tópico recursal, as glosas não merecem ser revertidas.

#### **d) Embalagem de peças e caixas de madeira, plásticas e metálicas**

Entendo haver direito à crédito às embalagens (de peças, caixas de madeira, plásticas e metálicas), pois são usadas para transportar as peças que servem à montagem do produto final comercializado pela recorrente, de um para outra unidade.

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.

Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

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.

Pois, levando em consideração a atividade da Recorrente (produtora de peças automotivas), entendo que expedição das respectivas peças possui elevadas exigências técnicas, sendo as embalagens indispensáveis e necessárias para manutenção, preservação e qualidade dos produtos produzidos pela Recorrente.

Portanto, o termo insumo deve estar vinculado ao de essencialidade do bem ou serviço, no sentido de que determinado insumo deve ser essencial/necessário ao processo produtivo/fábrica e consequentemente à obtenção do produto.

Logo, dá-se o creditamento nos itens comentados acima, considerados insumos, pela essencialidade no processo produtivo; tendo em vista a estrutura e complexidade do parque industrial. Por isso, entendo que as respectivas glosas merecem ser revertidas.

**e) Equipamentos de proteção individual- EPI e de segurança do trabalho**

Os Equipamentos de Proteção Individual (EPI) e de segurança, entendo que são indispensáveis para a segurança dos funcionários, pois para a segurança dos mesmos e aquisição desses equipamentos decorrem da aplicação e exigências de normas regulamentadoras emitidas por Ministério do Trabalho.

A Norma Regulamentar do Ministério do Trabalho e Emprego obriga o empregador a fornecer gratuitamente aos seus empregados os Equipamentos de Proteção Individual – EPIs, sempre que as medidas de ordem geral não ofereçam completa proteção contra os riscos de acidentes do trabalho ou de doenças profissionais e do trabalho.

Portanto, neste ponto, voto por reverter a glosa, no tocante à EPI e equipamento para segurança.

**f) Dos gastos com tratamento de resíduos industriais e efluentes**

No que se refere aos gastos com tratamento de resíduos industriais e efluentes, ante a necessidade do atendimento de normas de proteção ambiental, entendo que as glosas acima merecem ser revertidas, em face das exigências do controle ambiental, bem como, subsumem-se no conceito de insumo e ensejam a tomada de créditos, assim como o tratamento na estação de efluentes.

Por sua vez, no que se refere ao descarte e incineração de resíduos industriais, entendo que merecem igual tratamento aplicado aos resíduos industriais, merecendo tais glosas serem revertidas.

Neste tópico recursal, voto por reverter as presentes glosas.

**g) E outros gastos**

**g.1) Serviços de manutenção de ar-condicionado para controle da temperatura de painéis elétricos;**

**g.2) Treinamento e cursos;**

Entendo que Serviços de manutenção de ar-condicionado e de treinamentos e cursos são serviços de apoio, e, que não dizem respeito ao processo produtivo da Recorrente, por isso, as glosas devem ser mantidas.

Entendo que as glosas incidentes sobre os serviços de manutenção de ares-condicionados e treinamentos e cursos não merecem ser revertidas por não se enquadrarem no conceito legal de insumo por não serem aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos da Recorrente.

Portanto, não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação da Cofins e do PIS não cumulativos.

**g.3) Descarte e incineração de resíduos industriais:** glosa revertida tratada no item F.

Por fim, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as seguintes glosas:

- a.1) Frete sobre beneficiamento;
- a.2) frete sobre retorno de embalagens;
- a.4) frete sobre transporte de resíduos e lixo;
- d) Embalagem de peças e caixas de madeira, plásticas e metálicas;
- e) Equipamentos de proteção individual- EPI e de segurança do trabalho;
- f) Dos gastos com tratamento de resíduos industriais e efluentes; e
- g.3) Descarte e incineração de resíduos industriais.

Quanto ao frete sobre transporte de máquinas e fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Peço vênia à eminente Relatora para divergir quanto a dois temas constantes do voto: (1) crédito sobre despesas de fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, e (2) crédito sobre despesas de frete sobre transporte de máquinas.

### **1. Dos fretes de transferências de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte**

Como é sabido, o tema encontra controvérsia, inclusive, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que apresentou alteração em seu posicionamento em mais de uma ocasião, seja por mudança de entendimento de membro, seja por alteração de composição, contudo, os julgamentos caracterizam-se pela falta de consenso.

Após esta pequena introdução, adoto como razões de decidir o voto vencedor do exímio Conselheiro Rosaldo Trevisan, em recente decisão

da 3ª Turma da CSRF em 16 de março de 2023, no julgamento do Processo n.º 10920.000555/2011-94, formalizado através do Acórdão n.º 9303-013.778, o qual passo a transcrever:

“Não se pode afirmar, categoricamente, qual é a posição conclusiva na apreciação de tal tema, na CSRF. Aparentemente, na composição recente da 3ª Turma da CSRF, metade dos conselheiros (Cons. Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Ana Cecília Lustosa da Cruz) entende que tal crédito seria duplamente admissível, tanto com base no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições (“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”), quanto com base no inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”).

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. O raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes.

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

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

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

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

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

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

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração

da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

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

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

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

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

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a 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**, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise.

Diante do exposto, no que se refere ao tema aqui em análise, voto por **conhecer** e, no mérito, para **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, restabelecendo a glosa fiscal em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.” (destaques no original)

Em outro recente julgado, a 3ª Turma da CSRF firmou o entendimento materializado na ementa parcial abaixo reproduzida:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os gastos com transporte e manuseio por operador logístico de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo e não estarem dentre as exceções justificadas. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como fretes do Inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.”

(Acórdão nº 9303-013.957, Processo nº 10665.720321/2008-20, sessão de 13 de abril de 2023, Conselheira Liziane Angelotti Meira)

## **2. Dos frete sobre transporte de máquinas**

Assim sustenta a recorrente em sua peça recursal, sobre o tema:

“A Recorrente possui em seu ativo imobilizado máquinas de grandes dimensões, tais como borrachadeiras, muriceique e retifica zema, de peso muito elevada, em média quatro toneladas. Ao realizar os layouts (modificação da disposição das máquinas conforme necessidade operacional e ou envio e recebimento de maquinas após manutenção) faz-se necessário a contratação de serviço de transporte dessas máquinas.

A disposição das máquinas de forma a otimizar a operação da Recorrente é fundamental, vez que impacta, diretamente, na execução de suas atividades e, de conseguinte, no auferimento das receitas que servirão de base de cálculo para o PIS e para a COFINS.

Importante destacar que todo e qualquer frete desse maquinário implica em direito ao crédito (ainda que não destinado aos fins esclarecidos acima), considerada a imprescindibilidade destas para a produção das mercadorias comercializadas pela Recorrente.”

Em resposta às Resoluções n.ºs 3301-001.593 e 3301-001.594 desta Turma Ordinária, a autoridade fiscal muito bem fundamentou a questão dos fretes:

“10. De acordo com os arts. 3º, inciso IX, e 15 da Lei nº 10.833/2003, dá direito a crédito o frete e a armazenagem contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Também dá direito a crédito o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica na compra de mercadorias, para transportar os bens adquiridos para serem utilizados como insumos no processo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

11. Entretanto, o conceito de frete e armazenagem não pode ser estendido e abarcar todo e qualquer frete e armazenagem que gera gastos e despesas para a empresa. O valor do frete contratado de pessoa jurídica domiciliada no país para o retorno de embalagens e as devoluções de venda, não configuram fretes para transportar os bens adquiridos para serem utilizados como insumos no processo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, e nem integram a operação de venda realizada anteriormente, não podendo ser utilizados na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.”

De acordo com a legislação do PIS/COFINS não cumulativo, o serviço de frete que concede direito a desconto de crédito das contribuições se dá em duas hipóteses:

1. no art. 3º, II, das leis de regência, quando enquadrado como serviço adquirido como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou
2. no art. 3º, IX e art. 15, da Lei nº 10.833/03, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Apesar da existência de duas regras legais que autorizem o crédito, não existe a possibilidade de utilização indiscriminada do serviço de frete. A lógica do regramento é a relação com o produto a ser vendido ou com o serviço a ser prestado. Nesse sentido, ou o frete liga-se, intimamente, às matérias-primas adquiridas, que serão transformadas no bem acabado, ou

o frete vincula-se ao produto finalizado, precisamente na operação de venda.

Portanto, a legislação em comento não prevê o creditamento para o caso do serviço de frete sobre transporte de maquinário próprio, seja para mudança de disposição no estabelecimento do contribuinte, seja para envio e retorno do serviço de manutenção, do que se conclui como indevida a inclusão na base de cálculo dos créditos.

Diante do exposto, apenas no que se referem aos temas aqui analisados, voto por negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas dos créditos sobre as despesas com (1) fretes de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte e (2) fretes sobre transporte de máquinas.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada 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. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas de (1) fretes sobre beneficiamento; (2) fretes sobre transportes de resíduos e lixo; (3) embalagem de peças e caixas de madeira, plásticas e metálicas; (4) gastos com EPI e equipamento para segurança; (5) gastos com tratamento de resíduos industriais e efluentes; (6) fretes sobre retorno de embalagens. E negar provimento quanto à reversão de (7) frete sobre transporte de máquinas; (8) glosas dos fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte e (9) glosas sobre os gastos com serviços de controle de estoque.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator