



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11962.000340/2005-00  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 3301-004.133 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de outubro de 2017  
**Matéria** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
**Embargante** CBF Indústria de Gusa S/A  
**Interessado** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/03/2005

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIOS. LIMITES DE ANÁLISE DA MATÉRIA JULGADA.** Os embargos voltam-se a esclarecer o acórdão embargado, eliminando obscuridades ou contradições, e a integrar a decisão, suprimindo as omissões. Os embargos não se prestam a invalidar uma decisão processualmente defeituosa nem a reformar uma decisão que contenha um erro de julgamento. Na análise dos créditos da não-cumulatividade de COFINS, para a solução dos embargos, não se pode fixar conceito de insumo diferente daquele adotado pelo relator do acórdão embargado.

Embargos acolhidos para alterar o dispositivo e integrar a ementa do acórdão n° 3803003.749, com efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, com efeitos infringentes, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Renato Vieira de Avila, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho e Semíramis de Oliveira Duro.

**Relatório**

Na origem, trataram-se de Declarações de Compensação (DCOMP) destinadas a compensar débitos de IRPJ (2362) e CSLL (2484), de fevereiro de 2003 e maio de 2004, com créditos decorrentes da não-cumulatividade da Cofins, do período de 01/10/04 a 31/03/05.

A autoridade fiscal decidiu (fl. 619) homologar parcialmente as compensações efetuadas, não reconheceu todo o crédito requerido de R\$1.708.667,14, e sim R\$ 1.443.964,67, argumentando por meio do Parecer SEORT/DRF/VIT nº 2152/09 (fls.608/618), em resumo, que:

1. O contribuinte busca valer-se de créditos relativos às mercadorias adquiridas (carvão vegetal) de pessoas jurídicas, inativas ou omissas, mas os pagamentos referentes a tais compras, quando comprovados, foram realizados em nome de terceiras pessoas físicas, e inexistiu recolhimento de tributo correspondente a cada transação, e;

2. Foram glosados os créditos relativos às compras de carvão vegetal dessas pessoas jurídicas;

3. Foram glosados os valores relativos a combustível do cálculo dos créditos, pois a utilização de tais despesas é admitida quando o combustível é usado como insumo do processo produtivo;

4. Foram glosados, do cálculo dos créditos, os valores relativos à despesa com escolta relacionada à comercialização dos produtos, por falta de previsão legal, assim como as despesas vinculadas à movimentação com o produto acabado e serviço de embarque;

5. Foram glosados os valores relativos à despesa com depreciação relacionada à comercialização dos produtos.

A decisão de primeira instância administrativa deu provimento parcial à impugnação da CBF, concedendo o crédito de compras de carvão vegetal e negando o creditamento de despesas realizadas com combustíveis, serviços de escolta e de movimentação de produto acabado, e depreciação, por entender que as despesas comerciais com escolta e de movimentação de produto acabado, as despesas com combustíveis, todas quando relativas ao transporte de produtos na venda, extrapolam a previsão legal para o crédito, por não se enquadrarem no conceito de insumo (art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/04), e por inexistir qualquer base normativa independente dessa regra geral que exige a aplicação do bem na produção.

Interposto o recurso voluntário, houve a prolatação do Acórdão nº 3803-003.749, de 28 de novembro de 2012, e-fls. 771 a 783, cuja ementa foi assim redigida:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO  
DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/10/2004 a 31/03/2005*

*INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS.  
INSUMOS. CONCEITO.*

*O conceito de insumo passível de crédito no sistema não cumulativo não é equiparável a nenhum outro conceito, trata-se de definição própria. Para gerar crédito de PIS e Cofins não cumulativo o insumo deve: ser utilizado direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser indispensável para a formação daquele produto/serviço final; e estar relacionado ao objeto social do contribuinte.*

*CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM  
COMBUSTÍVEL.*

*As aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados na produção e na operação de entrega direta de produtos industrializados e vendidos pelo produtor/vendedor integram o conceito de insumos e geram créditos dedutíveis da Cofins devida mensalmente. Precedentes.*

*CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM FRETE.  
ESCOLTA.*

*A autorização para o desconto de créditos relacionados às despesas com frete nas operações de venda de mercadorias, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, inclui a escolta de transporte rodoviário de produtos perigosos, expressamente autorizada em lei, que impõe acompanhamento técnico especializado, o transporte preferencialmente em veículos próprios, mediante prévia obtenção de Autorização Especial de Trânsito AET.*

*CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO  
DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS  
ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.*

*As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.*

Por sua vez, do dispositivo do acórdão constou:

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a ocorrência de erro material na apuração do montante do crédito a que fez jus o contribuinte, cometido no Parecer SEORT/DRF/VIT nº 2.152/2009, e para reverter as glosas atinentes aos gastos com (a) aquisição de combustíveis consumidos no transporte de produtos acabados e (b) serviços de escolta.*

Em seguida, a CBF INDÚSTRIA DE GUSA S/A, com fundamento no art. 65 do RICARF, interpôs Embargos de Declaração, e-fls. 1.639 a 1.641, alegando que houve vício de omissão na extensão aos demais créditos tomados pelo contribuinte do conceito de insumo que defendeu, requerendo que o Colegiado Recursal se manifeste sobre a possibilidade de creditamento dos gastos incorridos com a movimentação de produto acabado e com a depreciação, ainda que seja apenas para fins de pré-questionamento, nos termos do art. 67, §5º, do Regimento Interno deste Conselho.

Isso porque, em seu recurso voluntário, e-fls. 725 a 747, a empresa pleiteou a tomada de créditos da COFINS não-cumulativa sobre as despesas com **combustível, serviço de escolta, despesas de movimentação de produtos acabados e depreciação** (item 3.5 do recurso voluntário).

O despacho de e-fl. 1656-1659, do Presidente da Terceira Seção Dr. Rodrigo da Costa Pôssas, admitiu estes embargos para:

*A decisão embargada, embora tenha feito constar essa do Relatório esses contornos da lide, deixou de se manifestar sobre esse último item (depreciação). A omissão enseja saneamento pela via dos aclaratórios.*

*Constato, ainda, evidente **contradição** entre os fundamentos do voto condutor do acórdão embargado, que pretendeu autorizar a tomada de créditos sobre as despesas de transporte de produtos acabados, e o resultado do julgamento constante do acórdão, acima transcrito, que restringiu a tomada de créditos exclusivamente sobre os gastos com aquisição de combustíveis consumidos no transporte de produtos acabados e sobre as despesas com serviços de escolta. O vício também exige saneamento.*

### **Conclusão**

*Com essas considerações, para os fins previstos no § 7º do art. 65 do RI-CARF, com a redação que lhe foi dada pela Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016, admito os embargos interpostos, para que uma nova decisão seja prolatada, colmatando a omissão de manifestação sobre a tomada de créditos sobre as despesas de depreciação,*

*pugnadas no capítulo 3.5 do recurso voluntário, e dirimindo a contradição existente entre os fundamentos do voto condutor do Acórdão nº 3803-003.749, de um lado, o seu dispositivo e o resultado do julgamento (acórdão), de outro.*

É o relatório.

## **Voto**

Antes da análise dos pontos aceitos pelo r. despacho de admissibilidade, cumpre apontar as premissas que conduziram o julgamento do recurso voluntário, cujo acórdão resta aqui embargado.

### **Fundamentos do recurso voluntário**

No pleito de creditamento de - *despesas realizadas com combustível, serviço de escolta, movimentação de produto acabado e depreciação* - a empresa defende o conceito amplo de insumo dessa forma: pela sistemática da não-cumulatividade, de acordo com a literalidade da disposição legal contida no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03, extrai-se que os bens e serviços qualificados como insumos na atividade desenvolvida pela empresa geram direito de crédito de Cofins, exatamente porque concorrem para a formação de suas receitas e, mormente porque o legislador não definiu, no texto legal, a conceituação do que se deveria entender por “*insumo*”.

Afirma: “*no caso da contribuição ao PIS e da Cofins, a materialidade do tributo vai além da atividade meramente mercantil, fabril ou de serviços, alcançando todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica*”. Logo, insumo é todo e qualquer gasto incorrido pela pessoa jurídica na produção de seus bens ou na prestação de seus serviços, necessários para a consecução de sua atividade-fim, ou seja, são os produtos e serviços inerentes à produção, mesmo que não sejam consumidos durante o processo produtivo. São os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99.

E ainda, para a empresa, ainda que sob uma denominação diferente, as despesas incorridas com combustível, despesas com movimentação de produtos acabados e escolta, traduzem-se em despesa de frete, cujo crédito encontra-se autorizado pela legislação. Assim descreve seu direito ao creditamento, como apontou o acórdão embargado:

*Buscou esclarecer, a partir do objeto da empresa constante de seu estatuto social (acerca do exercício das atividades de industrialização, comercialização, inclusive importação e exportação de produtos siderúrgicos, em especial gusa em todas as suas formas), que de acordo com o art. 23, §§ 1º e 2º, do Dec. nº 96.044/88, que enquadra se enquadra como atividade de transporte rodoviário de produto perigoso (de risco elevado), que deve ser tratada como caso especial, que requer*

*acompanhamento técnico especializado, com viaturas próprias, e promovido pelo fabricante.*

*Mencionou no mesmo sentido a Resolução DNIT nº 11/04, notadamente os arts. 3º, 16 e 18, que citam que nenhum veículo transportador de carga indivisível, poderá transitar em Rodoviária Federal, sem oferecer completa segurança e estar equipado de acordo com o previsto nesse normativo; da necessidade de acompanhamento de escolta a ser fixada pela autoridade que fornecer a Autorização Especial de Transporte AET, cujo transporte somente poderá ser efetuado mediante prévia obtenção dessa autorização.*

*Mediante as assertivas acima formuladas aduziu que tais despesas são essenciais para a conclusão de sua cadeia produtiva e consecução de sua atividade-fim, eis que decorrentes de imposição legal.*

*Vale dizer: diante da alta periculosidade e da sua indivisibilidade, o ferro gusa em estado líquido só pode ser transportado com escolta especializada (doc. 04), gerando-se, pois, despesas com combustível e escolta, bem como a depreciação de máquinas envolvidas nesta etapa, não havendo como negar que a etapa de comercialização faça parte da própria produção. E tudo isto ocorreu de acordo com autorização expressado art. 3º, I e IX, da Lei nº 10.833/03.*

*Admitir o contrário é privilegiar o contribuinte que contrata o frete com terceiros em detrimento daquele que realiza o frete próprio, em clara ofensa ao princípio da isonomia previsto nos arts. 5º, caput, e 150, II, da CF/88.*

Na origem, as glosas se deram por extrapolar previsão legal para a constituição do crédito, *ex vi* do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/04.

### **Fundamentos do acórdão embargado**

Para o deslinde das controvérsias, o relator passou a delimitar o termo ‘**insumo**’ e a expressão ‘frete na operação de venda’ vinculados às atividades-fim da Recorrente, com vistas à constituição de crédito de PIS e de Cofins.

É possível se depreender que o relator também adotou o conceito amplo de insumo, da legislação do IRPJ:

(...) de acordo com o disposto no art. 3º, I e IX, da Lei nº 10.833/031, cujo *caput* e incisos II, VI e IX, prevê o desconto de créditos calculados em relação a: bens e serviços utilizados como **insumo** na prestação de serviços ou produtos destinados à venda, inclusive **combustíveis** e lubrificantes; máquinas, equipamentos e **outros bens incorporados ao ativo imobilizado** adquiridos para utilização na produção de bens **destinados à venda**, ou na **prestação de serviços**; e **frete na operação de venda**, quando o ônus for

suportado pelo vendedor. De forma semelhante ocorre com a contribuição para PIS.

Vê-se de plano que os termos objeto desta análise encontram-se contextualizados no permissivo legal retrocitado, seja sob o ponto de vista da fiscalização ou mesmo pela ótica do contribuinte, portanto, incontroverso quanto a este aspecto, restando, igualmente, o exame quanto à extensão de seus efeitos, onde reside o ponto de discórdia entre as partes litigantes, eis que a autoridade fiscal restringe o alcance da definição do que deva ser insumo e, de outra parte, o contribuinte adota uma interpretação mais abrangente a esse respeito.

É fato que o conceito de insumo não se encontra expresso na lei de regência da matéria e que a lista de bens, produtos e serviços nelas contidas não é taxativa. Logo, necessário se faz buscar parâmetros para o balizamento do alcance dos efeitos das definições aqui adotadas como referência, a partir da jurisprudência de Tribunais superiores e do próprio CARF.

No que atine ao conceito de insumo percebe-se que as decisões recentemente emanadas do CARF têm adotado como referência os institutos do imposto de renda, no qual insumo é todo custo necessário, usual e normal na atividade da empresa.

**Tais assertivas tem conotação de abrangência e não de restrição conceitual. É o que se percebe do teor das ementas adiante transcritas, naquilo que interessa à compreensão do conceito a ser atribuído a insumo, despesas com frete, com aquisição de combustível, de movimentação de produtos em produção e acabados entre estabelecimentos do contribuinte e de depreciação, in casu.**

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins*

*Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004*

*INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. O conceito de insumo passível de crédito no sistema não cumulativo não é equiparável a nenhum outro conceito, trata-se de definição própria. Para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte. (Acórdão nº 3302001.781, Sessão de 10/10/2012).*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

*COFINS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de*

*combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento da Cofins às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. (Acórdão nº 3101001.109, PAF 10850.001925/9899, Sessão de 27/06/2012, Rel. Cons. Tarásio Campelo Borges, PMV). No mesmo sentido encontra-se o Acórdão 3201000.958 (10976.000158/200871), Sessão de 26/04/2012.*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*

*Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004*

**CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES** *As aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados na produção e na operação de entrega direta de produtos industrializados e vendidos pelo produtor/vendedor integram o conceito de insumo se geram créditos dedutíveis da Cofins devida mensalmente. (Acórdão nº 20312.902, PAF 11065.003365/200490, Sessão de 08/05/2008).*

**COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INDÚSTRIA METALÚRGICA DIREITO DE CRÉDITO – RESSARCIMENTO.** *Lei nº 10.637/02, art. 3º IN SRF nº 460/2004 A expressão “bens e serviços utilizados como insumo” empregada pelo legislador, obviamente não se restringe somente aos insumos utilizados no processo de industrialização, tal como definidos nas legislações de regência do IPI e do ICMS, mas designa cada um dos elementos necessários ao processo de produção de bens e serviços; insumos são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento, desde que seja imprescindíveis para o funcionamento do fator de produção. Inserindo-se no conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda (art. 3º, inc. II da lei nº 10.637/02), eis que inseparavelmente ligados ao funcionamento e à manutenção das diversas e imprescindíveis etapas do ciclo produtivo do bem que possibilitam sua destinação final à venda, os gastos com “Lingoteira; Alutap 68C, barro, tijolos refratários, vergalhões, diesel comum, peças de manutenção mecânica; refratários; serviços de revestimento; brita calcária, geram direito ao crédito do PIS. (Acórdão nº 3402001.645, PAF 10218.000546/200591, Sessão de 15/02/2012, Rel. Cons. Fernando Luiz Lobo D Eca, RPPVQ)*

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. BENS INTEGRANTES DO ATIVO FIXO/IMOBILIZADO/PERMANENTE NA DATA DA ENTRADA EM VIGOR DOS REGIMES DE NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO PELOS ENCARGOS**

*DE DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO APURADOS JÁ NA VIGÊNCIA DO REGIME. ARTS. 3º, §1º, III e §3º, III, DA LEI N. 10.637/2002 E DA LEI N. 10.833/2003. 1. O fato gerador dos créditos escriturais de PIS e de **Cofins** previstos nos arts. 3º, VI, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 ocorre no momento ("no mês") em que são apurados os encargos de **depreciação** e amortização, na forma do art. 3º, §1º, III e §3º, III das mesmas leis, indiferente a data de aquisição dos bens. Isto é: "A apuração dos créditos decorrentes dos encargos de **depreciação** e de amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, alcança os encargos incorridos em cada mês, independentemente da data de aquisição desses bens" (Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2 de 14 de março de 2003). 2. Desse modo, sem adentrar à análise do art. 31, da Lei n.10.865/2004, os bens existentes em 1º de dezembro de 2002 no ativo permanente das empresas estão aptos a gerar o creditamento pelos encargos de **depreciação** e amortização para a contribuição ao PIS/Pasep e os bens existentes em 1º de fevereiro de 2004 no ativo permanente das empresas estão aptos a gerar o creditamento pelos encargos de **depreciação** e amortização para a **COFINS**. 3. Recurso especial provido. Decisão Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: "A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, sem destaque." Os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha, Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator. (REsp nº 1256134/SC, Sessão de 10/04/2012).*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2005*

*CRÉDITOS BÁSICOS. DESPESAS COM FRETES. As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. RO PROVIDO EM PARTE E RV PROVIDO EM PARTE. Restabelece-se a exigência das partes dos créditos tributários correspondentes aos créditos básicos das contribuições para o PIS e Cofins, exoneradas pela autoridade julgadora de primeira instância, calculados indevidamente sobre os valores das notas fiscais de entradas emitidas pelo próprio contribuinte e não sobre os valores das notas fiscais dos fornecedores. (Acórdão nº 3301001.577, PAF 10680.722403/201035, Sessão de 10/10/2012, Rel. Cons. José Adão Vitorino de Moraes).*

(os grifos são do original)

Postos os trechos da fundamentação do Relator, é possível apontar que, para ele:

- O insumo deve ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.
- Os insumos são os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.
- As aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados na produção e na operação de entrega direta de produtos industrializados e vendidos pelo produtor/vendedor integram o conceito de insumo e geram créditos.
- Insumos são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento, desde que sejam imprescindíveis para o funcionamento do fator de produção.
- Os bens existentes em 1º de dezembro de 2002 no ativo permanente das empresas estão aptos a gerar o creditamento pelos encargos de depreciação e amortização para a contribuição ao PIS/Pasep e os bens existentes em 1º de fevereiro de 2004 no ativo permanente das empresas estão aptos a gerar o creditamento pelos encargos de depreciação e amortização para a COFINS.
- As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos.

Após a sua fundamentação do que é insumo e qual a relação do conceito com o pleiteado pela empresa, o relator assim se manifestou:

Como visto todos os temas objeto de questionamento por parte da contribuinte e da decisão recorrida devolvidos a esta Corte para exame encontram-se contemplados na jurisprudência retromencionada.

A partir de uma simples leitura dos textos suso transcritos é possível inferir que o conceito de insumo comporta inserção de custos de produção e despesas operacionais necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (RIR/99, art. 299), bem assim que as hipóteses relacionadas nas leis retrocitada são exemplificativas e não exaustivas.

Dito isto e considerando a legislação específica, a doutrina e a jurisprudência trazida aos autos pela própria Recorrente, portanto diante do conjunto de elementos disponibilizados, há se concluir que cabe a dedução das despesas ligadas direta ou indiretamente vinculadas à atividade principal

da contribuinte (objeto social), relacionada à venda de mercadorias ou o serviço, para fins de constituição de crédito ou de compensação.

Ademais, como visto, as Leis nºs 10.637/02 e 10.833//03 autorizaram em seu artigo 3º, IX, o desconto de créditos relacionados às despesas com frete nas operações de vendas de mercadorias, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor.

Considerando a contextualização do conceito de insumo, bem como que o serviço de frete comporta atividades de coleta, transferência e entrega da mercadoria transportada, além de vários aspectos que devem ser contemplados, como custo com gerenciamento de riscos, percurso, tipo de carga, dentre outros aspectos;

Considerando que a carga transportada pela contribuinte é de alta periculosidade e que a contribuinte se sujeita à legislação aplicável ao transporte rodoviário de produtos perigosos, ao ponto de ser tratado como caso especial, que envolve o cumprimento de exigências nela estabelecidas, que impõe acompanhamento técnico especializado, o transporte preferencialmente em veículos próprios e que prevê a necessidade de acompanhamento de escolta, mediante prévia obtenção de Autorização Especial de Trânsito – AET, nos termos da Resolução DNIT nº 11/04;

Considerando que o dispêndio realizado para o transporte, mesmo que ocorrendo após o processo produtivo, é necessário à consecução do desiderato e suportado pela própria fabricante, a nosso sentir, deve integrar o conceito de insumo, compreendido dentre as despesas operacionais da contribuinte, classificadas ou não como parte integrante das despesas com frete.

E mais, nos termos do já decidido recentemente no Acórdão nº 3301001.577, PAF 10680.722403/201035, Sessão de 10/10/2012, Rel. Cons. José Adão Vitorino de Moraes, posição com a qual me filio, *“as despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e/ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro, passíveis de dedução da contribuição devida ou de ressarcimento/compensação”*.

Diante do teor do voto, entendo que o relator acatou o creditamento para os quatro insumos pleiteados pela empresa. Entretanto, a sua conclusão foi *“Ante todo o exposto dou provimento parcial ao recurso voluntário, (...) para converter as glosas atinentes aos gastos com aquisição de combustíveis consumidos no transporte de produtos acabados e serviços de escolta”*.

Diante disso, há contradição, porquanto os “gastos incorridos com a movimentação de produtos acabados” não constam como deferidos no dispositivo do acórdão, mas constam como deferidos na fundamentação do voto e na ementa:

*CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.*

*As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.*

Logo, acolho os embargos para sanar a contradição apontada e incluir no dispositivo do acórdão, o deferimento desse insumo.

Quanto à omissão do creditamento de depreciação, entendo que o relator concedeu o crédito. Isso porque, o Relator citou a seguinte decisão:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS E **COFINS** NÃO-CUMULATIVOS. BENS INTEGRANTES DO ATIVO FIXO/IMOBILIZADO/PERMANENTE NA DATA DA ENTRADA EM VIGOR DOS REGIMES DE NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO PELOS ENCARGOS DE **DEPRECIÇÃO** E AMORTIZAÇÃO APURADOS JÁ NA VIGÊNCIA DO REGIME. ARTS. 3º, §1º, III e §3º, III, DA LEI N. 10.637/2002 E DA LEI N. 10.833/2003. 1. O fato gerador dos créditos escriturais de PIS e de **Cofins** previstos nos arts. 3º, VI, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 ocorre no momento ("no mês") em que são apurados os encargos de **depreciação** e amortização, na forma do art. 3º, §1º, III e §3º, III das mesmas leis, indiferente a data de aquisição dos bens. Isto é: "A apuração dos créditos decorrentes dos encargos de **depreciação** e de amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, alcança os encargos incorridos em cada mês, independentemente da data de aquisição desses bens" (Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2 de 14 de março de 2003). 2. Desse modo, sem adentrar à análise do art. 31, da Lei n.10.865/2004, os bens existentes em 1 de dezembro de 2002 no ativo permanente das empresas estão aptos a gerar o creditamento pelos encargos de **depreciação** e amortização para a contribuição ao PIS/Pasep e os bens existentes em 1º de fevereiro de 2004 no ativo permanente das empresas estão aptos a gerar o creditamento pelos encargos de **depreciação** e amortização para a **COFINS**. 3. Recurso especial provido. Decisão Vistos, relatados e discutidos esses autos em*

*que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte*

*resultado de julgamento: "A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, sem destaque." Os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha, Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator. (REsp nº 1256134/SC, Sessão de 10/04/2012).*

E concluiu:

*Como visto todos os temas objeto de questionamento por parte da contribuinte e da decisão recorrida devolvidos a esta Corte para exame encontram-se contemplados na jurisprudência retromencionada.*

Por isso, acolho os embargos para sanar a omissão e conceder o creditamento no tocante à depreciação.

### **Limites de análise destes embargos de declaração**

Os embargos voltam-se a esclarecer o acórdão embargado, eliminando obscuridades ou contradições, e a integrar a decisão, suprimindo as omissões.

Ressalto que os presentes embargos não se prestam a invalidar uma decisão processualmente/materialmente defeituosa, tampouco a reformar uma decisão que contenha erros de julgamento.

Quer isso significar que não se faz aqui o rejuízo da matéria, logo não se poderia fixar conceito de insumo diferente daquele adotado pelo relator do acórdão embargado.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto:

I- O dispositivo do acórdão nº 3803003.749 deve ser alterado para:

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, para reconhecer a ocorrência de erro material na apuração do montante do crédito a que fez jus o contribuinte, cometido no Parecer SEORT/DRF/VIT nº 2.152/2009, e para reverter as glosas atinentes aos gastos com (a) aquisição de combustíveis consumidos no transporte de produtos acabados, (b) serviços de escolta, (c) movimentação de produto acabado e (d) depreciação.*

II- A emenda do acórdão nº 3803003.749 deve ser integrada pelo seguinte:

*BENS INTEGRANTES DO ATIVO  
FIXO/IMOBILIZADO/PERMANENTE. POSSIBILIDADE DE  
CREDITAMENTO PELOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.*

Processo nº 11962.000340/2005-00  
Acórdão n.º **3301-004.133**

**S3-C3T1**  
Fl. 1.673

---

*Os bens existentes em 1º de dezembro de 2002 no ativo permanente das empresas estão aptos a gerar o creditamento pelos encargos de depreciação e amortização para a contribuição ao PIS/Pasep e os bens existentes em 1º de fevereiro de 2004 no ativo permanente das empresas estão aptos a gerar o creditamento pelos encargos de depreciação e amortização para a COFINS.*

Pelo exposto, voto por acolher os embargos, com efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora