



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.902242/2013-92
ACÓRDÃO	3003-002.602 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BOZEL BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Em consonância com o decidido pelo STJ ao apreciar o REsp n.º 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, há de ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições nos fretes de insumos e de produtos inacabados entre seus estabelecimentos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes, Regis Xavier Holanda (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade para manter-se o deferimento parcial do PER nº 10200.47992.051011.1.5.08-3500, a homologação parcial das compensações declaradas na Dcomp nº 16017.11872.230212.1.3.08-0230 e a não homologação das Dcomp nº 31709.94021.050612.1.3.08-8581 e nº 04939.11643.280313.1.3.08-9582.

O Acórdão nº 06-63.259 (e-fls. 179/191) foi proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, somente geram créditos passíveis de utilização pela contribuinte aqueles custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA.

As despesas com serviço de transporte contratado para movimentação interna de produtos não geram direito a crédito a ser descontado no regime não-cumulativo do PIS/Pasep e da COFINS, porque não são serviços aplicados ou consumidos na produção propriamente dita, tampouco são despesas de fretes na operação de venda ou de compra de insumos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem sintetizar os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo sobre Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora/MG, o qual reconheceu parcialmente o direito creditório

referente ao PIS não-cumulativo vinculado ao mercado externo, no de 1º trimestre de 2011, PER/Dcomp nº 10200.47992.051011.1.5.08-3500, bem como a homologou as compensações declaradas nas Dcomp vinculadas ao pedido de ressarcimento até o limite do crédito reconhecido.

O Despacho Decisório (fls. 70/78) foi emitido tomando como base o Relatório Fiscal juntado ao processo às fls. 2/13.

Assentou a fiscalização que o Relatório Fiscal é resultado de auditoria no contribuinte conforme o Mandado de Procedimento Fiscal nº 0610400-2013-00182-7, lavrado em 12/08/2013, relativos aos pedidos de ressarcimento de PIS e Cofins do 3º trimestre de 2010 ao 4º trimestre de 2011. Também relatou que a empresa em tela dedica-se à fabricação de outros produtos de minerais não-metálicos classificados no CNAE: 23.99-1-99 e que da análise dos Dacon do 1º trimestre de 2011 e dos esclarecimentos prestados pela contribuinte detectou a apropriação indevida de créditos no tocante às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos (linha 06 da ficha 06A do Dacon) procedendo à glosa de créditos referentes a essas despesas e reconhecendo parcialmente o direito creditório de R\$ 182.537,02.

Inconformada com a decisão, da qual teve ciência em 12/05/2015, a interessada interpôs, em 10/06/2015, Manifestação de Inconformidade, cujo teor será a seguir sintetizado.

Após a descrição dos fatos, a manifestante, apresenta um quadro demonstrativo das glosas efetuadas pela fiscalização, que, em seu entendimento, referem-se à aquisições de pessoas físicas e despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos.

A seguir, no tópico "CONCEITO DE INSUMO E SUA DIMENSÃO NO CREDITAMENTO DA COFINS", discorre sobre o conceito de insumo e sua dimensão no creditamento da Cofins, invocando a legislação correlata da não-cumulatividade e da dualidade de interpretação acerca do alcance do vocábulo "insumo" e pugna por uma interpretação ampla de insumos, devendo este ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade produtiva da empresa. Consequentemente, aduz que a Instrução Normativa/SRF nº 404, de 2004, traz uma interpretação restrita de insumo, não prevista na Lei nº 10.833, de 2003.

No item "PODER DE AUTOTUTELA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA E A POSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DA RESTRIÇÃO CONTIDA NO ART. 8º, § 4º DA IN/SRF 404/04", aduz que a IN/SRF nº 404/04, não pode restringir o conteúdo e alcance do vocábulo "insumo" utilizado no texto legal e tendo essa IN extrapolado os ditames da Lei nº 10.833/03, a Administração Tributária tem o poder-dever de afastar a aplicação do referido dispositivo, com base na prerrogativa estatal de autotutela administrativa.

No tópico "DA IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DAS DESPESAS COM SERVIÇOS PRESTADOS PELA EMPRESA TMC", diz que, por todo o exposto e por meio das

notas fiscais de aquisição e o detalhamento da natureza dos serviços adquiridos da TMC Transportes e Movimentação de Cargas Ltda (doc. 04 e 06) pode-se identificar com a nitidez requerida que estes estão compreendidos no conceito de insumo, para fins de desconto do crédito da Cofins. Aduz que tratam-se de despesas com serviços de movimentação interna de matéria-prima e produtos intermediários entre as áreas operacionais da empresa, as quais são utilizados como insumos, conforme dispõe o art. 3º, II da Lei nº 10.833, de 2003. Aduz que tais serviços são análogos aos executados por uma esteira transportadora. Desse modo, a aquisição ou mesmo a locação do referido maquinário ensejaria o direito ao crédito de PIS e Cofins, uma vez inserida em seu processo produtivo.

Requer que seja reconhecido o direito ao crédito ao PIS apurado no quarto trimestre de 2010 e homologadas as compensações, cancelando-se as glosas efetuadas sobre os gastos com serviços de transporte e movimentação interna de produtos entre as áreas operacionais da planta fabril, utilizados como insumos na produção.

A Contribuinte recebeu a Intimação de e-fls. 199 pela via eletrônica em 15/08/2018 (Termo de Abertura de Documento de e-fls. 202), apresentando o Recurso Voluntário de e-fls. 210/252 por meio de protocolo eletrônico realizado em 14/09/2018, pelo qual requer seja reconhecido o *“direito ao creditamento de PIS apurada no 1º TRIMESTRE DE 2011, referente ao PER nº. 10200.47992.051011.1.5.08-3500, em relação aos gastos incorridos com Serviços utilizados como insumo na produção”*, bem como seja cancelada *“a glosa dos créditos referentes aos dispêndios com os serviços de transporte e movimentação interna de produtos (matéria prima e produtos em processo) entre as áreas operacionais da planta fabril, concernentes a serviços prestados pela TMC para o período de apuração em comento, conforme o item 4 do Relatório Fiscal, bem como do acórdão ora recorrido, tomando por base a classificação apontada no ANEXOS constantes na Inicial, apresentados pela Recorrente”* e, por consequência seja homologada *“a compensação das DCOMP nº 16017.11872.230212.1.3.08-0230, nº 31709.94021.050612.1.3.08-8581 e nº 04939.11643.280313.1.3.08-9582, até o limite do crédito reconhecido.”*

Através do Despacho de e-fls. 285, os autos foram encaminhados para sorteio e julgamento.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Alexandre Freitas Costa**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

No mérito a Recorrente requer seja reconhecido o *“direito ao creditamento de PIS apurada no 1º TRIMESTRE DE 2011, referente ao PER nº. 10200.47992.051011.1.5.08-3500, em relação aos gastos incorridos com Serviços utilizados como insumo na produção”*, bem como seja cancelada *“a glosa dos créditos referentes aos dispêndios com os serviços de transporte e movimentação interna de produtos (matéria prima e produtos em processo) entre as áreas operacionais da planta fabril, concernentes a serviços prestados pela TMC para o período de apuração em comento, conforme o item 4 do Relatório Fiscal, bem como do acórdão ora recorrido, tomando por base a classificação apontada no ANEXOS constantes na Inicial, apresentados pela Recorrente”* e, por consequência seja homologada *“a compensação das DCOMP nº 16017.11872.230212.1.3.08-0230, nº 31709.94021.050612.1.3.08-8581 e nº 04939.11643.280313.1.3.08-9582, até o limite do crédito reconhecido.”*

Para tal alega que *“o acórdão glosou o crédito desta decorrente, qual seja, o valor de R\$ 14.778,83 (quatorze mil, setecentos e setenta e oito reais e oitenta e três centavos), fundamentando-se, para tanto, no conceito restrito da IN SRF nº 404 de 2004”, concluindo que “a RFB deveria ter acatado o pedido de restituição do crédito de PIS decorrente da locação das citadas máquinas – frete interno de matérias-primas e produtos em processo adquiridos junto à empresa TMC Transportes e Movimentações de Cargas –, em razão de estas estarem vinculadas ao processo produtivo”.*

Reforça sua argumentação apresentando jurisprudência deste Conselho tais como os Acórdãos n.º 3202-00.226 e 3301-003.069.

Como se depreende do relato acima, cinge-se o mérito destes autos à definição do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002), tema este já amplamente conhecido pelo Colegiado.

Esta questão foi definitivamente solucionada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da

essencialidade e/ou relevância, tendo a Ministra Regina Helena Costa destacado em seu voto o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de essencialidade ou relevância da despesa.

Este colegiado, por força do disposto no artigo 62, §2º do RICARF deve seguir tal entendimento:

- a) Por essencial deve ser considerado o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo-se em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;
- b) A relevância, enquanto critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Este entendimento foi albergado pela Procuradoria da Fazenda Nacional através da Nota Técnica nº 63/2018; bem como pela Secretaria da Receita Federal do Brasil através do Parecer Normativo nº 5/2018, assim ementado:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n.º 841.979, fixou tese firmando entendimento quanto a ser matéria infraconstitucional o estabelecimento do conceito de insumo, verbis:

“II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04”

Cumpre-nos destacar do voto do Min. Dias Toffoli o seguinte excerto:

“Para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer não só em gastos relacionados com aquele processo formativo de produtos, mas também em outros quanto a bens ou serviços imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua atividade econômica.

(...) 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 presente caso, cabe-nos neste momento analisar se os serviços cujos créditos foram glosados pela Fiscalização – frete interno de matérias-primas e produtos em processo adquiridos junto à empresa TMC Transportes e Movimentações de Cargas – preenchem ou não os requisitos de essencialidade e relevância no processo produtivo da Recorrente.

Do voto do acórdão objurgado colhe-se o seguinte trecho esclarecedor quanto à glosa contestada:

5 - Glosa de aluguéis de máquinas e equipamentos de PJ

Neste item, foram glosados os créditos decorrentes das despesas com serviços terceirizados de movimentação interna de matéria-prima, produtos em processo e produtos acabados, informados como despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas, na linha 06 da ficha 06A do Dacon.

Aduz a manifestante que as despesas com serviços de frete interno, tais como os serviços de descarga do tipo carga seca, transporte de carvão vegetal dos silos de estocagem para a moega dos fornos, movimentação de produtos semiacabados dos silos de estocagem para a área de britagem, movimentação de produto para a área da máquina de tubos - embalagem, são serviços utilizados como insumos diante da regra positivada no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, uma vez que utilizados no processo produtivo e imprescindíveis à fabricação de ferro-ligas.

Analisando-se a descrição dos serviços nas notas fiscais da empresa TCM - Transporte e Movimentações de Cargas Ltda, de nº 00000001, 00000003 e 00000004 de 21/01/2011, 24/02/2011 e 23/03/2011, respectivamente, verificou-se que os serviços prestados foram de "serviços de transporte e movimentação interna de cargas em sua planta industrial" cujo código do serviço (1601) trata de serviços de transporte municipal (fls. 92/175). Não há menção nas notas fiscais de que os serviços prestados referem-se à aluguel de máquinas e equipamentos.

(...)

Todavia, as despesas com serviços de transporte envolvendo a movimentação de materiais ou produtos, em que pese serem imprescindíveis para o desempenho da atividade da manifestante, não podem ser considerados como aplicados no processo produtivo propriamente dito. São serviços executados em fases anteriores ou posteriores ao processo produtivo não podendo dessa forma gerar créditos.

(...)

Como demonstrado, as despesas relativas ao serviço de movimentação interna, seja de produto acabado, seja de insumos, representam meramente despesas operacionais da empresa, não podendo ser classificados como serviços utilizados como insumos e nem como despesas de fretes na operação de venda ou de compra de insumos tributados.

Quanto ao frete de produtos inacabados entre estabelecimentos da contribuinte entendendo ser ele inerente ao processo produtivo, razão pela qual o seu crédito deve ser reconhecido.

Já tive a oportunidade de me manifestar quanto ao tema no acórdão n.º 9303.015-242, julgado na sessão da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do dia 16 de maio de 2024:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES SOBRE COMPRAS. PRODUTOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. NÃO CUMULATIVIDADE IMPOSSIBILIDADE.

JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

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

CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Em consonância com o decidido pelo STJ ao apreciar o REsp n.º 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, há de ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições nos fretes de insumos e de produtos inacabados entre seus estabelecimentos.

Em tal oportunidade assim me manifestei:

Quanto ao frete de produtos inacabados entre estabelecimentos da contribuinte entendo ser ele inerente ao processo produtivo, razão pela qual o seu crédito deve ser mantida a decisão recorrida.

Com efeito, subtração do serviço de frete do produto inacabado entre os estabelecimentos da recorrida privaria o seu processo produtivo do próprio insumo, daí a essencialidade de tal serviço.

É importante destacar que o transporte do produto inacabado entre os estabelecimentos da contribuinte é essencial ao seu processo produtivo, decorrendo daí a essencialidade da sua remoção até o estabelecimento onde ocorrerá a conclusão processo produtivo.

Desta forma, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, também neste ponto.

Veja-se, no mesmo sentido o acórdão n.º 9303-016.597, sessão de 14/03/2025, Rel. Cons. Denise Green:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Em consonância com o decidido pelo STJ ao apreciar o REsp n.º 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, há de ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições nos fretes de insumos e de produtos inacabados entre seus estabelecimentos.

As notas fiscais emitidas pela Prestadora de Serviços (fls. 92/175) explicitam que o serviço prestado pela empresa TMC – Transportes e Movimentações de Cargas Ltda. à Recorrente consistiram em *“serviço de transporte e movimentação de cargas em sua planta industrial de São João Del Rey”*.

Desta forma, entendo que tais serviços constituem insumos essenciais e relevantes ao processo produtivo da Recorrente, razão pela qual deve ser revertida a glosa do direito de crédito.

DISPOSITIVO

Em face do exposto, considerando a essencialidade e relevância dos insumos glosados – frete interno de matérias-primas e produtos em processo adquiridos junto à empresa TMC Transportes e Movimentações de Cargas -, voto no sentido de conhecer e dar provimento ao Recurso Voluntário, revertendo a glosa do direito de crédito quanto aos fretes de movimentação interna de matérias primas e de produtos inacabados.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa