



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.000294/2005-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.159 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de dezembro de 2022
Recorrente OXITENO NORDESTE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.

A partir do quanto decidido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, observa-se que foi expressamente refutada a tese do “conceito ampliado” de insumos, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

Prevaleceu a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo (“teste de subtração”), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. PEÇAS E SERVIÇOS DE REPARO E MANUTENÇÃO.

Resta pacificado neste Conselho o entendimento de que os custos incorridos com peças e serviços de manutenção podem ser tratados como insumos, passíveis de apuração de crédito, desde que não prolonguem a vida útil do bem em mais de um ano; neste caso, os gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo que prolongam a vida útil do bem em prazo superior a um ano devem ser ativados, apurando-se crédito sobre despesas de depreciação.

Devem ser registrados no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens corpóreos (tangíveis) destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade e que se espera utilizar por mais de um ano, tais como móveis e utensílios, softwares, ferramentas, peças de reposição, sobressalentes, obras civis, instalações, etc.

Os estoques mantidos pela empresa, representados por material de consumo destinado à manutenção, como óleo, graxas etc., bem como ferramentas e peças de pouca duração, que serão transformados em despesa do período ou custo de outro produto, devem ser classificados no Ativo Circulante.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista nas Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, permite o desconto de créditos vinculados a despesas com frete, porém exclusivamente referente às operações de venda, não contemplando os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou (não podendo mais ser caracterizado como insumo) e a operação de venda ainda não ocorreu, sendo tais movimentações de mercadorias realizadas apenas para atender a necessidades logísticas ou comerciais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa dos créditos correspondentes às aquisições de Água Desmineralizada, Água Clarificada, Vapor 42 (Vapor de Alta Pressão), Gás Natural, Nitrogênio Gás, lima, broca, rolamento, anel para vedação, bucha de aço, unidade fusora, válvulas, tubo, porca, parafuso e correia.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Matheus Schwertner Rodrigues (suplente convocado), Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Salvador (DRJ-SDR):

Trata-se de Manifestação de Inconformidade (fls. 920/939) contra o Despacho Decisório nº 003/2010 (fls. 913/914), que aprovou o Parecer DRF/CCI/Sarac nº 009/2010 (fls. 875/909), proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Camaçari (DRF/CCI), que deferiu parcialmente o direito creditório requerido e homologou parcialmente as compensações declaradas.

O direito creditório em discussão se origina de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins apurados no regime não-cumulativo relativos a outubro de 2004, no valor de R\$ 1.044.492,53 (formulário à folha 02), novembro de 2004, no valor de R\$ 861.000,17 (fl. 04), e dezembro de 2004, no valor de R\$ 498.853,74 (fl. 06), totalizando R\$ 2.404.346,66, utilizados para compensar débitos próprios.

Encaminhado o processo para a realização de diligência (despachos às folhas 15/16), foi lavrado o Termo de Encerramento de Diligência de folhas 23/28, mas em face das considerações tecidas na Informação n.º 16/2008 (fls. 130/131), nova diligência foi realizada, tendo sido lavrado, então, o Termo de Encerramento de Diligência (fls. 150/153).

A autoridade fiscal, após análise dos documentos entregues pela contribuinte (fls. 168/874) em resposta à Intimação SARAC/DRF/CCI n.º 0948/2009 (fls. 166/167), reconheceu o direito creditório em favor da interessada no valor de R\$ 470.409,52 (outubro) e R\$ 10.768,41 (dezembro), homologando a compensação até o limite do crédito. Nenhum valor foi reconhecido em relação a novembro de 2004.

Cientificada do despacho decisório em 05/02/2010 (fl. 919), em 09/03/2010 a interessada apresenta a Manifestação de Inconformidade às folhas 920/939, sendo esses os pontos de sua irrisignação, em síntese:

1. Quanto aos valores dos créditos informados na linha 06.02 do DACON, referente a "Bens utilizados como insumos", à época do creditamento não existia qualquer norma que disciplinasse corretamente quais seriam os insumos que se sujeitariam ao crédito da Cofins, razão pela qual entende a manifestante que todos os produtos indicados e citados nos §§ 19 a 27 do Despacho Decisório conferem direito ao crédito;
2. É forçoso trazer à colação o Parecer Normativo CST n.º 65/1979, que disciplina os créditos do IPI, para disciplinar a tomada de créditos da Cofins, e embora ambos os tributos possuam a sistemática da não cumulatividade, cada qual possui regras específicas para o creditamento de insumos, não sendo novidade, contudo, que o citado parecer sempre foi, e ainda o é, evitado das mais diversas ilegalidades, ao criar um requisito inexistente no texto regulamentar, uma vez que não é veículo introdutor de normas no sistema jurídico;
3. Sustentar que determinados produtos como o gás natural, nitrogênio gasoso, nitrogênio líquido, vapor 42, vapor de alta pressão, água clarificada e água desmineralizada não podem ser enquadrados no conceito de insumo por não serem consumidos em decorrência do contato físico com o produto em fabricação significa extrapolar o entendimento do ultrapassado Parecer Normativo CST n.º 65/79;
4. Em razão das ilegalidades demonstradas no referido Parecer Normativo, os próprios órgãos julgadores administrativos, em diversas oportunidades, afastaram a esdrúxula exigência de que o bem consumido no processo produtivo tenha que ter contato direto com o produto final, conforme ementas que transcreve;
5. Especificamente em relação ao nitrogênio, cita a Solução de Consulta n.º 69, de 19 de maio de 2006, favorável ao creditamento da Cofins, entendimento que deve albergar também outros gases que têm a mesma finalidade, além dos demais insumos glosados no despacho decisório ora em litígio, pois todos sofrem algum tipo de alteração, desgaste, dano ou perda de suas propriedades físicas ou químicas em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação;
6. Desta forma, protesta "pela glosa dos valores" e, conseqüentemente, também pela alteração do percentual considerado pelo agente do Fisco, em relação às "Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica", ao "Ativo imobilizado" e ao "Crédito presumido relativo ao estoque de abertura";

7. No que tange às "Despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda", a interessada discorda das glosas relativas às despesas com cabotagem, que, por definição, é o transporte marítimo entre portos brasileiros, no caso, de Camaçari/BA para Triunfo/RS, e se constitui em operação anterior imprescindível e necessária à operação de venda do produto transportado a cliente pertencente ao mercado de Triunfo/RS;

8. Quanto aos valores da "receita de venda no mercado interno de produtos de fabricação própria", em relação aos quais a fiscalização afirmou haver divergências entre o DACON e o somatório pelo livro de saídas, esqueceu-se o agente do Fisco que o valor do IPI não deve ser considerado para compor a base de cálculo do crédito, conforme determinam o artigo 24 da Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, o artigo 22 do Decreto n.º 4.524, de 17 de dezembro de 2002, e o artigo 5º da Instrução Normativa SRF n.º 594, de 26 de dezembro de 2005;

9. Os valores glosados relativos à linha 07.24 - "Outras exclusões" do DACON referem-se a venda de sucatas, demonstrados no Livro Razão, ou seja, venda de bens do ativo permanente que não devem integrar a base de cálculo da Cofins, razão pela qual protesta pela glosa;

10. No que tange ao item "Cofins a pagar", a manifestante apresentou demonstrativos com os valores do crédito que entendeu corretos;

11. Por fim, requer que seja reconhecido seu direito creditório pleiteado, com a consequente homologação da compensação, bem como protesta pela juntada de outros documentos que se façam necessários.

A 4ª Turma da DRJ-SDR, em sessão datada de 28/07/2010, **por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade**. Foi exarado o Acórdão n.º 15-24.445, às fls. 1070/1077, com a seguinte Ementa:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não-cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA.

O valor do frete contratado com pessoa jurídica domiciliada no país para a realização de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do sujeito passivo não pode ser utilizado como crédito a ser descontado da Cofins devida sob a forma não-cumulativa, por não integrar a operação de venda a ser realizada posteriormente.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 16/08/2010** (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 1080), **apresentou Recurso Voluntário em 14/09/2010**, às fls. 1081/1099.

A Turma 3101 deste Conselho, em sessão realizada em 26/01/2012, **resolveu converter o julgamento do recurso em diligência**, nos termos da Resolução n.º 3101-00.210 (fls. 1119/1126):

No mérito, versa o litígio sobre parcial indeferimento de ressarcimento da contribuição para o financiamento da Seguridade Social (Cofms), regime não-cumulativo, atrelado a declaração de compensação com débitos de natureza tributária administrados pela Receita Federal do Brasil.

São quatro os temas controvertidos:

- (1) glosa de créditos de insumos;
- (2) glosa de despesas com cabotagem;
- (3) cálculo da receita de exportação; e
- (4) inclusão da receita da venda de sucata na base de cálculo da Cofms.

Acerca da primeira dessas quatro controvérsias, "por não se enquadrarem no conceito abrangido pelo § 4º do artigo 8º da IN SRF 404, de 12 de março de 2004", o fisco glosou créditos relativos à aquisição de, dentre outras: água desmineralizada, água clarificada, gás natural, nitrogênio gás e vapor de alta pressão (também denominado "vapor 42").

Quando analisa essa glosa, o julgador de primeira instância diz, ainda:

A IN SRF n.º 404, de 2004, tem por suporte o art. 92 da Lei n.º 10.833, de 2003, que dá competência legal à Secretaria da Receita Federal (SRF), hoje Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), para editar normas necessárias à aplicação dessa lei. Logo, equivoca-se a recorrente ao alegar que à época do creditamento não havia qualquer norma que disciplinasse quais os insumos que se sujeitariam ao crédito da Cofins.

O conceito de insumos está claro no § 4º do art. 8º da IN SRF n.º 404, de 2004, tendo destacado a autoridade fiscal que tal conceito também está bem explicado no Parecer Normativo CST n.º 65, de 1979, cuja colação ao presente litígio, para disciplinar O creditamento da Cofins, discorda a manifestante.

Segundo o referido parecer, insumos são bens que, embora não se integrando ao novo produto, são consumidos no processo de industrialização, exercendo função análoga a das matérias-primas e produtos intermediários, ou seja, são consumidos em decorrência de um contato físico, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou por este diretamente sofrida.

Por outro lado, do exame dos autos deste processo, não é possível concluir, por exemplo, se os créditos glosados são inerentes a aquisições: (1) de insumos utilizados para a fabricação de produtos destinados à venda, integrando-se a eles ou consumindo-se no processo produtivo, independentemente de contato físico; (2) de peças de reposição de bens do ativo imobilizado, com aumento da vida útil; (3) de peças de reposição de bens do ativo imobilizado, sem aumento da vida útil.

Assim, voto pela conversão do julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para que a dúvida descrita no parágrafo imediatamente anterior seja esclarecida mediante precisa identificação da natureza dos bens cuja glosa de créditos é discutida.

A diligência foi finalizada em 10/05/2021, conforme Relatório de Diligência Fiscal às fls. 1156/1167:

Primeiramente, cabe destacar que os custos com todos esses bens listados foram incluídos na base de cálculo dos créditos apurados no período com fundamento legal no inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que trata dos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens

ou produtos destinados à venda. Ou seja, de modo geral, a natureza específica de cada bem glosado, à luz da legislação das contribuições, é de insumo utilizado na produção de bens ou na prestação de serviços.

Destarte, a verificação da procedência/improcedência das alegações do contribuinte deve partir da premissa de que tais bens, para serem legalmente autorizados a gerar crédito das contribuições para a pessoa jurídica, devem ser utilizados como insumos no processo produtivo dos bens/produtos que serão destinados a venda ou na prestação de seus serviços.

Especificando a aplicação desses bens no processo produtivo para a verificação da subsunção ao conceito de insumo, tentando assim esclarecer e fundamentar a natureza de insumo desses itens perante o Conselho, o contribuinte trouxe algumas informações individualizadas acerca do uso do gás natural, nitrogênio gasoso, nitrogênio líquido, vapor de 42/vapor de alta pressão, água clarificada e água desmineralizada, tendo em vista que tais itens constituem a parcela mais relevante dos créditos glosados.

Colaciona-se abaixo, em resumo, as informações trazidas aos autos do processo:

(...)

Em relação aos demais bens glosados, o recorrente apresentou, de forma agregada, informações gerais referentes aos itens como lima, broca, rolamento, anel para vedação, bucha de aço, unidade fusora, válvulas, tubo, porca, parafuso, correia e semelhantes. De acordo com ele, esses itens podem ser considerados bens, não incluídos no ativo imobilizado, que sofrem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas, em função da ação que exercem sobre o produto em fabricação e que, por isso, também ensejam o aproveitamento do crédito.

Salienta ainda que grande parte desses produtos se refere a peças e partes de máquinas e equipamentos responsáveis pela produção, juntando soluções de consulta e divergência da Coordenação Geral de Tributação (Cosit) da RFB, que já se posicionou no sentido de que partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção dos bens destinados à venda são considerados insumos.

Note-se que a argumentação é no sentido de que tais bens não são incluídos no ativo imobilizado, não aumentando, portanto, a vida útil dos bens, sendo a maioria partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, de modo que poderiam ser considerados insumos nos termos da legislação.

Nessa fundamentação possivelmente surgiu a dúvida que culminou na conversão do julgamento em diligência, contudo, o detalhamento da utilização dos itens teve apenas o condão de corroborar com o seu enquadramento na natureza de insumos de produção. Desse modo, cumpre destacar que a divergência reside na aplicabilidade dos bens glosados, sendo que, de acordo com o contribuinte, alguns se integram/são consumidos no processo produtivo, enquanto outros são integrados a máquinas que compõem esse processo. Por sua vez, a natureza dos bens glosados (insumos) é única.

No que diz respeito aos demais bens glosados listados na tabela acima e que não receberam maiores detalhes acerca de sua utilização, verifica-se que se tratam de bens meramente acessórios ao processo produtivo, como, por exemplo, cartuchos de impressora, baterias, lâmpadas, água potável, seringa, papel, caneta, calculadora, ou de bens totalmente alheios à produção, como itens de alimentação e vestuário, óculos, aparelho telefônico, copo plástico, estojo de couro para celular, microfone e alto falante.

III – CONCLUSÃO

Portanto, apesar das dúvidas suscitadas com a argumentação trazida pelo contribuinte na demonstração da aplicação dos bens glosados em seu processo produtivo, as glosas

discutidas referem-se a itens classificados pela pessoa jurídica como insumos utilizados na produção de bens destinados à venda, com base legal no inciso II, art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

Dessa forma, a análise do provimento do recurso perpassará pela verificação da efetiva aplicabilidade dos bens glosados no processo produtivo do contribuinte, com base nas informações por ele prestadas descritas acima e também presentes nos demais documentos processuais.

Havendo discordância desta análise, é facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ciência desta decisão, apresentar manifestação quanto ao resultado da diligência.

Sobre as conclusões da diligência o contribuinte apresentou sua manifestação às fls. 1174/1193.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

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

I - DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO

Alega o Recorrente que a auditoria deixou de apontar, topicamente, o motivo pelo qual os inúmeros produtos adquiridos pela recorrente não foram considerados como insumo. Ao invés de indicar, objetivamente, a razão pela qual não poderiam ser considerados como insumos os produtos glosados, a auditoria teria argumentado, de forma apriorística, que "*os bens adquiridos não podem ser caracterizados como insumos geradores do crédito pois não se enquadram no conceito abrangido pelo § 4º, do art. 8º, da IN SRF nº 404/2004*".

Vejamos a fundamentação apresentada no Despacho Decisório para a glosa dos bens que o Recorrente entende serem insumos do seu processo produtivo:

APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DA COFINS

18. Os créditos a descontar relativos à COFINS não cumulativa são regulados pelo art. 3º da já citada Lei nº 10.833/2003 e pelos arts. 8º e 9º da IN SRF nº 404, de 12 de Março de 2004, que assim estabelecem:

(...)

Bens Utilizados Como Insumos (linha 06.02 do DACON 2004. à fl. 172)

19. Conforme informação à fl. 143, a contabilização da compra de insumos inclui o registro dos respectivos créditos de COFINS com lançamentos a débito na conta 112517 (COFINS - Crédito a Recuperar) e a crédito na conta de estoque correspondente.

(...)

22. Procedida, então, uma análise amostral das NF, constatou-se que, em alguns casos, os bens adquiridos não podem ser caracterizados como insumos geradores do crédito objeto do inciso II, art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003, pois não se enquadram dentro do conceito abrangido pelo § 4º, do art. 8º, da IN SRF n.º 404/2004, conceito este bem explicado no Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) n.º 65, de 30 de outubro de 1979 (DOU de 06/11/1979).

23. Segundo tal Parecer, para que seja dado o tratamento de insumos aos bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, tais bens devem guardar semelhança com as matérias-primas (MP) e os produtos intermediários (PI), em sentido estrito, semelhança essa que reside no fato de exercerem, na operação de industrialização, função análoga a das MP e PI, ou seja, se consumirem, em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

24. Adicionalmente, para esta análise, foi solicitada descrição do processo produtivo, tendo sido apresentados os documentos trazidos às fls. 176 a 181.

25. Apresentam-se, abaixo, tabelas com as NF, cópias às fls. 205 a 318, 340 a 447 e 473 a 639, cujos produtos não podem ser considerados como insumos creditáveis e suas razões.

NF	EMPRESA	VALOR INFORMADO NA PLANILHA	MOTIVO DA DESCARACTERIZAÇÃO
13351	BELLSTAR COMERCIAL	69,87	Trata-se de eletrodo.
		1.400,00	
49481	COMERCIAL ELETRIC	135,66	Trata-se de plugue e tomada.
80989	HITER INDUSTRIA E	13,03	Trata-se de diafragma.
		259,34	
280417	COPEL S/A CIA PETR	264,21	Trata-se de água potável.
6778	ELETRONOR DISTRIB.	2.408,16	Trata-se de bateria de lítio.
858501	FERRAMENTAS GERA	21,18	Trata-se de lima.
131229	DELAMANO MATERIA	9,61	Trata-se de cabo.
		191,97	
1889	AIR LIQUIDE BRASIL	123,03	Trata-se de argônio solda.
2044	IND. COM. DE VIDRO	4.033,29	Trata-se de tubo, curva e redução de vidro.
		201,71	
231	SODEXHO DO BRASIL C	6.654,34	Trata-se de itens de alimentação.

26. Em outros casos, trata-se de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica e, portanto, tais valores deveriam estar na linha 06.04 do DACON e não na linha 06.02, o que, no entanto, não altera a base de cálculo dos créditos a descontar.

Como se verifica, a Autoridade Tributária se baseou no art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 e nos arts. 8º e 9º da IN SRF n.º 404/2004 para definir o conceito de insumo, solicitou do contribuinte uma descrição do processo produtivo, para poder aplicar as regras definidas na legislação citada, e em seguida apresentou tabela na qual justificou a descaracterização como insumo de todos os bens glosados, nota fiscal por nota fiscal.

Portanto, totalmente equivocada a afirmação de que “a auditoria deixou de apontar, topicamente, o motivo pelo qual os inúmeros produtos adquiridos pela recorrente não foram considerados como insumo”. Logicamente, é possível ao contribuinte contestar o “motivo da descaracterização” destes bens como insumos, mas trata-se de questão ligada ao mérito, que não implica a decretação de nulidade da decisão da Unidade Preparadora (DRF).

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório.

II - DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA COFINS

Neste tópico, o Recorrente contesta a glosa de diversos bens, que alega serem insumos do seu processo produtivo. Há, claramente, uma divergência entre contribuinte e Fisco sobre o conceito de insumo.

Essa matéria já foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. 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.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, **em cotejo com o objeto social da empresa**, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percucientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, **três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados**, quais sejam:

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, **adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI**, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, **consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração")**, prestigiando a avaliação dos **critérios da essencialidade e da pertinência**. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, **cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ**. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo 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.

Por sua vez, a relevância, considerada como 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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, **os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação"**, **englobando** água, combustíveis e lubrificantes, **veículos**, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, **seguros, viagens e conduções**, **"Despesas Gerais Comerciais"** (**"Despesas com Vendas"**, **incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões**) (fls. 25/29e).

Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF**, há que se analisar,

casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

*Observando-se essas premissas, **penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com** água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio, inserem-se no conceito de insumo** para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".*

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que **foi expressamente refutada a tese do “conceito ampliado” de insumos**, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

Prevaleceu a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto **no processo produtivo** ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância.

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios fora deste pudessem gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, por exemplo, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos**.

Em verdade, essa delimitação consta expressamente do art. 3º, *caput*, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo **na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens** ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

De imediato se percebe a **necessidade de delimitar o momento de início e fim do processo produtivo**, verificável casuisticamente, porém com possibilidade de apresentação de alguns princípios gerais. Assim, em geral, o processo produtivo se inicia quando os insumos que estavam estocados, em galpões de estocagem, silos ou tanques são movimentados para sofrerem transformações físicas, químicas, ou serem agregados/montados a outros insumos, visando a obter um produto novo, objeto da atividade do contribuinte.

Logo, até o momento em que estes insumos estão apenas armazenados, “aguardando” para serem requisitados pelo setor de produção, seja em processos contínuos ou processos “à batelada”, sem sofrerem qualquer tipo de ação física, química, ou de montagem, preservando ainda as mesmas características físico-químicas de quando foram adquiridos, não se deve considerar iniciado qualquer processo produtivo.

A *contrario sensu*, deve ser considerado finalizado o processo produtivo quando todas as etapas necessárias à fabricação do produto final já tiverem ocorrido, estando este no mesmo estado físico-químico e com as mesmas características de apresentação/embalagem em que normalmente são comercializados.

Com base no conceito de insumo delineado pelo STJ, e analisando a descrição do processo produtivo do contribuinte às fls. 1086/1091 e 1239/1248, bem como os laudos técnicos juntados aos autos às fls. 1249/1314, **entendo que devem ser revertidas as glosas dos seguintes bens: Água Desmineralizada, Água Clarificada, Vapor 42 (Vapor de Alta Pressão), Gás Natural e Nitrogênio Gás.**

Quanto ao tópico “Outros produtos”, no qual são analisados diversos produtos de natureza semelhante, como lima, broca, rolamento, anel para vedação, bucha de aço, unidade fusora, válvulas, tubo, porca, parafuso, correia, etc, o Recorrente afirma que se trata de bens, não incluídos no ativo imobilizado, que sofrem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas, em função da ação que exercem sobre o produto em fabricação e que, por isso, também ensejam o aproveitamento do crédito.

Sustenta ainda que grande parte desses produtos se refere a peças e partes de máquinas e equipamentos responsáveis pela produção, tema sobre o qual já se deteve a Administração tributária, que concluiu pela possibilidade do creditamento, conforme Solução de Divergência COSIT n.º 14/2007.

Resta pacificado neste Conselho o entendimento de que os custos incorridos com peças e serviços de manutenção podem ser tratados como insumos, passíveis de apuração de crédito, desde que não prolonguem a vida útil do bem em mais de um ano; neste caso, os gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo que prolongam a vida útil do bem em prazo superior a um ano devem ser ativados, apurando-se crédito sobre despesas de depreciação.

À época dos fatos geradores, o art. 179, inciso IV, da Lei n.º 6.404, de 1976, conceituava o ativo imobilizado nos seguintes termos:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto **bens** destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

Posteriormente, a Lei n.º 11.638, de 2007, alterou esse dispositivo, para que os bens incorpóreos passassem a ser registrados na grupo contábil “Ativo Intangível”, até então inexistente:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto **bens corpóreos** destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

V – (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto **bens incorpóreos** destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

É possível ter uma melhor conceituação sobre “ativo imobilizado” e os bens que nele devem ser registrados na obra “Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC”, Ernesto Rubens Gelbcke *et alii* – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2018, págs. 750/768:

13. Ativo Imobilizado

13.1 Conceituação

A Lei nº 6.404/76, em seu art. 179, inciso IV, diz que devem ser classificados no Ativo Imobilizado:

(...)

O Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, aprovado pela Deliberação CVM no 583/09 e tornado obrigatório pela Resolução CFC no 1.177/09 para os profissionais de contabilidade das entidades não sujeitas a alguma regulação contábil, **define o Imobilizado como um ativo tangível que:**

(i) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; **e que (ii)** se espera utilizar por mais de um ano.

Dessas definições, subentende-se que nesse grupo de contas do balanço são incluídos todos os ativos tangíveis ou corpóreos de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade.

Os ativos incorpóreos antes reconhecidos no Imobilizado devem agora figurar no Ativo Intangível. Veja o Capítulo 14 – Ativos Intangíveis. (...)

O período dado na definição de ativo de um ano deve ser considerado em função do exercício social (um ano) utilizado para a elaboração das demonstrações contábeis. **Assim, ferramentas de uso inferior a esse prazo são consideradas despesa na própria aquisição. Todavia, nada impede que a empresa utilize o conceito de período em vez de ano**, se essa apropriação ao resultado afetar significativamente o período que ela utiliza para reportar; por exemplo, as companhias abertas divulgam informações trimestralmente e, se gastarem muito com compra de ferramentas de duração média de 9 meses poderão ter deformações em certos resultados trimestrais (o que é não muito comum, pois tais gastos não tendem a ser tão relevantes para itens de curta duração). Assim, a empresa pode imobilizá-las e depreciá-las pelos 9 meses de uso. De qualquer forma, neste capítulo será sempre falado em ano, mas entenda-se a possibilidade dessa exceção.

Os itens classificados na categoria de Ativo Imobilizado incluem:

a) terrenos, obras civis, máquinas, móveis, veículos, benfeitorias em propriedades alugadas etc.

(...)

13.2 Classificação e conteúdo das contas

13.2.1 Considerações gerais

O Imobilizado deve ter contas para cada classe principal de ativo, para o registro de seu custo. As depreciações acumuladas devem estar em contas à parte, mas classificadas como redução do ativo. As perdas estimadas por redução ao valor recuperável também devem ser registradas em contas à parte, reduzindo o ativo imobilizado da mesma forma que as depreciações acumuladas.

Em função dessas necessidades e características essenciais é que cada empresa deve elaborar seu plano de contas do imobilizado. Apesar de não haver menção específica na Lei das Sociedades por Ações, **o Plano de Contas constante deste Manual segrega o Imobilizado em dois grandes grupos, quais sejam:**

BENS EM OPERAÇÃO, que são todos os recursos reconhecidos no Imobilizado já em utilização na geração da atividade objeto da sociedade.

IMOBILIZADO EM ANDAMENTO, em que se classificam todas as aplicações de recursos de imobilizações, mas que ainda não estão operando.

Essa segregação é importante na análise das operações da empresa, particularmente na apuração de índices e comparações entre as receitas e o imobilizado, o que é mais bem apurado utilizando-se o imobilizado em operação que está gerando as receitas.

13.2.2 O plano de contas

O Plano de Contas sugerido consta de:

BENS EM OPERAÇÃO

Terrenos

Obras preliminares e complementares

Obras civis

Instalações

Máquinas, aparelhos e equipamentos

Equipamentos de processamento eletrônico de dados

Sistemas aplicativos – (software)

Móveis e utensílios

Veículos

Ferramentas

Pecas e conjuntos de reposição

Benfeitorias em propriedades arrendadas

DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO ACUMULADA

(Contas credoras)

Obras preliminares e complementares – depreciação

Obras civis – depreciação

Instalações – depreciação

Máquinas, aparelhos e equipamentos – depreciação

Equipamentos de processamento eletrônico de dados – depreciação

Sistemas aplicativos – (software) – amortização

Móveis e utensílios – depreciação

Veículos – depreciação

Ferramentas – depreciação ou amortização

Peças e conjuntos de reposição – depreciação

Benfeitorias em propriedades arrendadas – amortização

(...)

13.2.4 Conteúdo das contas

Sumariamente, o conteúdo de cada conta prevista anteriormente é descrito a seguir.

a) BENS EM OPERAÇÃO**I – Terrenos**

(...)

V – Máquinas, Aparelhos e Equipamentos

Tal conta envolve todo o conjunto dessa natureza utilizado no processo de produção da empresa. Na conta Instalações estão os equipamentos e bens de serviços auxiliares à produção, e na produção estão os utilizados como base para a realização da atividade da empresa; todavia, inúmeras empresas classificam as instalações na própria conta Máquinas, Aparelhos e Equipamentos, mantendo controles paralelos para a segregação da depreciação.

(...)

X – Ferramentas

Nessa conta registram-se as ferramentas que se pretende utilizar por mais de um ano. É aceitável a prática de lançar diretamente em despesas as ferramentas e similares de pequeno valor unitário, mesmo quando de vida útil superior a um ano.

A entidade deve exercer julgamento nessa situação, ponderando a relação custo/benefício de controlar itens de Imobilizado dessa natureza.

XI – Peças e Conjuntos de Reposição

São registradas nessa conta as peças (ou conjuntos já montados) destinadas à substituição em máquinas e equipamentos, aeronaves, embarcações etc. Tais

substituições podem ocorrer em manutenções periódicas de caráter preventivo e de segurança, ou em casos de quebra ou avaria.

Basicamente, devem integrar o Imobilizado as peças que serão contabilizadas como adição ao Imobilizado em operação, e não como despesas. Ao mesmo tempo, as peças substituídas devem ser baixadas quando da troca.

Nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 27, a entidade reconhece no valor contábil de um item do imobilizado o custo da parte reposta desse item no momento em que o custo é incorrido, desde que os critérios de reconhecimento sejam atendidos. O valor contábil da parte substituída deve ser baixado, independentemente de a parte substituída ter sido depreciada separadamente. Quando não é praticável para a entidade determinar o valor contábil da parte reposta, o custo de reposição pode ser usado como indicação do custo da reposição dessa parte, na data que foi adquirida ou construída. À frente esse assunto será discutido com mais detalhes.

Peças de uso específico e vida útil comum

Muitas vezes, na compra de certos equipamentos de porte, as empresas adquirem no mesmo momento uma série de peças ou conjuntos importantes e vitais a seu funcionamento, normalmente produzidas e montadas pelo próprio fornecedor do equipamento. **Essas peças sobressalentes são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o equipamento não fique paralisado por longo tempo, no caso de necessidades de substituição (preventiva ou corretiva).**

Nesse caso, tais peças devem ser classificadas no Imobilizado e, na verdade, têm vida útil condicionada à vida útil do próprio equipamento; dessa forma, são depreciadas em base similar à do equipamento correspondente.

As peças mantidas pela empresa, mesmo com disponibilidade normal no mercado e que, portanto, têm vida útil física e valor econômico por si sós, ou seja, não vinculados à vida útil e ao valor do equipamento específico da empresa, devem também ser classificadas no Ativo Imobilizado. Nesse caso, a depreciação dependerá da vida útil dos respectivos equipamentos.

(...)

Peças e material de consumo e manutenção

Por outro lado, inversamente aos casos anteriores, os estoques mantidos pela empresa, representados por material de consumo destinado à manutenção, como óleo, graxas etc., bem como ferramentas e peças de pouca duração, que serão transformados em despesa do período ou custo de outro produto, devem ser classificados no Ativo Circulante. À medida que são utilizados ou consumidos, tais itens são apropriados como despesas ou custos do produto fabricado, conforme a circunstância.

O Pronunciamento Técnico CPC nº 27, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, apresenta as seguintes orientações, no que diz respeito ao registro de bens no Ativo Imobilizado:

Definições

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

(...)

Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

(...)

Reconhecimento

7. O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

(a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e

(b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

9. Este Pronunciamento não prescreve a unidade de medida para o reconhecimento, ou seja, aquilo que constitui um item do ativo imobilizado. Assim, é necessário exercer julgamento ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas da entidade. **Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases,** e aplicar os critérios ao valor do conjunto.

10. A entidade deve avaliar, segundo esse princípio de reconhecimento, todos os seus custos com ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. **Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção a ele.** O custo de item de imobilizado pode incluir custos incorridos, relativos aos contratos de arrendamento de ativo, que são usados para construir, adicionar a, substituir parte ou serviço a item do imobilizado, tais como a depreciação de ativo de direito de uso. (Alterado pela Revisão CPC 13)

Com base no conceito de insumo delineado pelo STJ (descrito no tópico anterior), na descrição do processo produtivo (realizada pelo contribuinte) e nas regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece (art. 375 do CPC), **entendo que devem ser considerados como insumos os itens lima, broca, rolamento, anel para vedação, bucha de aço, unidade fusora, válvulas, tubo, porca, parafuso e correia.**

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial a este pedido.

III - DAS DESPESAS COM CABOTAGEM

Alega o Recorrente que, para efeitos de creditamento, não é possível dissociar a operação de cabotagem (transporte marítimo entre portos brasileiros), da operação de venda do produto ao cliente localizado em Triunfo/RS. Afirma que, diante do dinamismo do mercado e

para manter-se competitiva, a Recorrente necessita remeter e estocar o produto produzido pela sua matriz em Camaçari/BA na filial mais próxima do polo consumidor, localizada em Triunfo/RS, de forma a atender os prazos exíguos de entrega ao cliente.

Sustenta que esse deslocamento da mercadoria é medida intrinsecamente ligada à colocação dos seus produtos no mercado, sem o que a sua comercialização ficaria inviabilizada, sendo evidente que quando previu a possibilidade de creditamento do "frete na operação de venda", o legislador tinha em mira o creditamento de todos os custos necessários para que a entrega do produto fosse realizada ao comprador, aí incluídas as despesas com cabotagem ora versadas.

O REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia, foi afetado para julgamento sob o rito dos Recursos Repetitivos, e **tratava de um caso concreto de empresa do ramo alimentício que pleiteava o creditamento sobre** os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando: água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões).

O STJ, após definir, em abstrato, como deveria ser aferido o conceito de insumo, aplicou a tese jurídica ao caso concreto em julgamento, determinando o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI), **excluindo a possibilidade de creditamento do frete**, nos termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

EMENTA

(...)

1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa.

(...)

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: 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. É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes 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 e não há obrigação legal para sua presença.

(...)

7. ACOMPANHO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo: Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos).

Em outro trecho do REsp n.º 1.221.170/PR, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, à pág. 144, esclarece o resultado do julgamento:

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 n.º 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões.

Originalmente o meu voto havia sido no sentido de "DIVERGIR PARCIALMENTE do Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem". Assim o fiz na vocalização original de meu voto e no primeiro aditamento.

Ocorre que, com o realinhamento do voto do Relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, à tese que propusemos eu e a Min. Regina Helena, meu voto resta mantido, contudo com a observação de que agora ACOMPANHO o Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem, conforme o explicitado (alterações já realizadas na ementa proposta no voto-vogal).

Ou seja, no próprio REsp n.º 1.221.170/PR, representativo da controvérsia e julgado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, foi decidido que ficam de fora gastos com fretes, salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/03. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei n.º 10.637/2002, específica para o PIS:

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.

Observe-se que a lei concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete especificamente na operação **de venda**, mas silencia em relação ao frete na operação de compra, ou na operação de movimentação interna, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido, **como já decidido expressamente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.**

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo o frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de **produto já acabado**, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado.

Da mesma forma, não é possível considerar que este dispêndio possa ser considerado “frete na operação de venda”, pelo simples fato de que os produtos aqui analisados ainda não foram vendidos, mas simplesmente transferidos entre estabelecimentos do contribuinte por questões de conveniência mercadológica. O Auditor-Fiscal não realizou nenhuma glosa de créditos originados de frete de operação de venda, mas tão somente de créditos originados de fretes “intercompany”, como reconhece o próprio contribuinte.

Como se pode constatar, o art. 3º trata do frete em inciso próprio (inciso IX), por não considerar que este serviço seja um “insumo do processo produtivo”, objeto do inciso II. Apesar de respeitar as opiniões em contrário, isto me parece bastante óbvio pois, como dito, já está encerrado o processo produtivo, uma vez que se trata de “produtos acabados”. É lição comezinha de Direito que a Lei não utiliza palavras ou expressões inúteis; se o serviço de frete de venda fosse insumo do processo produtivo, totalmente desnecessário incluir um inciso adicional para a ele se referir, pois já estaria incluso no inciso II.

Pela mesma razão, o frete na movimentação interna de produtos acabados é um serviço que não se refere ao processo produtivo. Se o legislador quisesse incluir este serviço como fonte de crédito, haveria um dispositivo próprio, assim como existe para o frete na venda. Aliás, seria até mesmo dispensável qualificar o frete, delimitando-o como “frete na venda”; bastaria a mera referência ao serviço de “frete”, seja ele referente à venda dos produtos ou apenas à sua distribuição por questões de logística.

Levar a mercadoria para locais próximos dos compradores, ou deixar que estes paguem o frete para adquirir os produtos diretamente da matriz, é meramente uma estratégia comercial do vendedor. Mesmo que se insista em caracterizar o frete intercompany como insumo, fazendo-se o “teste de subtração”, elemento balizador para os conceitos de “essencial e relevante” observo que, mesmo sem este “frete interno”, a mercadoria continuaria sendo produzida; a exclusão desse item do “processo produtivo” (para aqueles que advogam essa tese) não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença, nos termos do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR:

VOTO

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. **DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE**

INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

(...)

33. Em recente julgado, a Segunda Turma desta Corte reconheceu o direito de uma empresa que se dedica à produção e comercialização de alimentos a compensar créditos de PIS/COFINS resultantes da compra de produtos de limpeza e desinfecção e de serviços de dedetização empregados no processo produtivo, conforme se verifica na ementa:

(...)

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º., II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º., II, da Lei 10.833/2003, **todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção,** isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

(...)

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, **consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência.** Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(...)

5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: 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. **É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes 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 e não há obrigação legal para sua presença.

6. Quanto aos "custos" e "despesas" com água, combustível, lubrificante, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, é o caso de devolver os autos ao Tribunal de origem para que seja analisada, à luz do conceito de insumos aqui adotado, a possibilidade de dedução de créditos desses itens conforme se verifique sua pertinência, relevância e essencialidade ao processo

produtivo, ainda que por aplicação indireta, **consoante o “teste de subtração”**. Em assim sendo, deverão ser considerados insumos na forma do art. 3º, II, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

Outrossim, **não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço; é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção**, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante. Veja-se que este conceito já foi tocado por Marco Aurélio Grego em passagem que transcrevemos ao enfrentar a impossibilidade de ser adotado o conceito de "insumos" próprio do IPI. O mesmo conceito foi mencionado no voto do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, em passagem também já citada de acórdão do CARF.

Neste sentido, as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

i) AgInt no REsp 1.890.463/SP, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data da Publicação 26/05/2021:

Ementa

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.

ii) AgInt no AREsp 1.804.525/RS, Relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data da Publicação 17/06/2021:

Inadmitido o Recurso Especial, foi interposto o presente Agravo.

A irresignação não merece prosperar.

Nos termos da jurisprudência de ambas as Turmas da Primeira Seção deste Tribunal, "as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditação 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" (STJ, AgInt no AREsp 1.421.287/MA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/04/2020).

Nesse sentido:

(...)

Ante o exposto, reconsidero a decisão de fls. 3.713/3.720e, pelo que, com fulcro no art. 253, parágrafo único, II, b, do RISTJ, conheço do Agravo, para negar provimento ao Recurso Especial.

iii) AgInt no AREsp 848.573/SP. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data da Publicação: 18/09/2020.

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.

(...)

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.

iv) AgInt no AREsp 1.421.287/MA. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Data da Publicação: 27/04/2020.

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.

v) Embargos de Divergência em Resp nº 1.710.700-RJ. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data da Publicação: 28/10/2019.

O caso dos autos trata de despesa de frete em relação ao **deslocamento entre estabelecimentos de uma mesma empresa - ou seja, não há uma operação de venda ou revenda.**

Por sua vez, **o acórdão apontado como paradigma tem por pressuposto uma operação de venda, realizada entre duas empresas distintas.** Do voto condutor proferido no RESP 1.215.773 (fls. 211/216 daqueles autos) transcrevo (com grifos) os seguintes trechos:

(...)

Assim, o paradigma não trata da despesa de frete referente ao deslocamento entre estabelecimento de uma mesma empresa, mas sim da aquisição efetiva de veículos novos para posterior revenda.

Nesse sentido, o voto vencedor proferido no RESP 1.215.773 cuidou de distinguir os dois contextos, nos seguintes termos (grifado):

*Para afastar qualquer dúvida, devo ressaltar, por outro lado, que o acórdão proferido nos autos do RESP 1.147.902/RS, da Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010, não tem pertinência com o caso em debate, não dizendo respeito a transporte de bens para revenda. **O referido precedente envolve simples "transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial"**. Eis a ementa do julgado:*

(...)

Como se vê, o próprio voto condutor do acórdão apontado como paradigma cuidou de apartar os contextos fáticos. Inclusive, o precedente RESP 1.147.902/RS (Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010) permanece sendo colacionado nos julgados mais recentes sobre o tema, como é o caso do AgInt no AREsp 1237892/SP (Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019), abaixo transcrito.

Por outro lado, como se depreende de precedente da Primeira Turma, de dezembro de 2015, há sintonia de entendimentos entre ambos órgãos colegiados fracionários da Primeira Seção do STJ (grifado):

(...)

2. *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.** Precedentes.*

3. *"A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013).*

4. *Agravo regimental desprovido.*

(AgRg no REsp 1386141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2015)

O precedente acima continua sendo referido nos julgados mais recentes sobre o tema:

(...)

III. Na forma da jurisprudência dominante e atual do STJ, "as despesas de frete (nas operações de transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa) não configuram operação de venda, razão pela qual não geram direito ao creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade" (STJ, REsp 1.710.700/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/11/2018). (...)

IV. A controvérsia decidida pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, é distinta da questão objeto dos presentes autos, consoante admitido pela própria agravante, por petição

protocolada perante o Tribunal de origem, e reconhecido também por esta Corte, nos EDcl no AgRg no REsp 1.448.644/RS (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/04/2017).

V. Não se aplica ao caso, por ausência de similitude fática, a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.215.773/RS (Rel. p/ acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 18/09/2012), pois, além de esse precedente não ter abordado a questão objeto dos presentes autos, **o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 permite o creditamento das despesas de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor", diferentemente do caso concreto, em que não se verifica operação de venda.**

(AgInt no AREsp 1237892/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019)

Incide, na espécie, o teor da Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado."

vi) Agravo em Recurso Especial nº 874.800-SP. Relator: Ministro Francisco Falcão. Data da Publicação: 16/10/2019.

No caso, o Tribunal a quo adotou o fundamento de que não há direito ao creditamento a título de contribuição ao PIS e de COFINS de despesas, insumos, custos e bens, que não sejam expressamente previstos nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, ou que não estejam relacionados diretamente à atividade da empresa.

(...)

Sobre a apontada violação aos arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o recurso especial não comporta provimento.

Com efeito, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não 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.**

A propósito:

(...)

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", **não é possível a esta Corte infirmar tais premissas** para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, **nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia,** tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu 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. 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.

3. Agravo interno não provido.

*(AgInt no AgInt no REsp 1763878/RS, **Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2019, DJe 01/03/2019**)*

vii) Recurso Especial nº 1.712.896-SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data da Publicação: 28/05/2018.

A recorrente, nas razões do Recurso Especial, alega que ocorreu violação dos arts. 3º, I, II e IX, e 15 da Lei 10.833/2003 e do art. 3º, caput, I e II, da Lei 10.637/2002. **Defende, em suma, ter direito de descontar** do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da venda de suas mercadorias os **créditos referentes às despesas com armazenagem e frete suportados nas transferências entre seus estabelecimentos.**

(...)

Decido.

Os autos foram recebidos neste Gabinete em 14.2.2018.

A irresignação não merece prosperar.

O entendimento do acórdão recorrido está em consonância com a orientação do STJ. Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a CONFINS. À guisa de exemplo, **na hipótese dos autos, bem decidiu a Corte de origem ao afastar os custos de frete** das despesas passíveis de compensação com as contribuições em debate.

Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes: (...)

Os Tribunais Regionais Federais também já pacificaram este entendimento, conforme os seguintes precedentes:

i) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5022190-09.2018.4.04.7107/RS, Relator: Des. Fed. Rômulo Pizzolatti, Data da Decisão 15/06/2021:

VOTO

1. Preliminar de nulidade do processo

(...)

2. Mérito

Ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, cuja sistemática encontra-se traçada no texto constitucional, sendo de observância obrigatória, **o regime não-cumulativo das contribuições sociais PIS e COFINS foi relegado à disciplina infraconstitucional**, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática e, inclusive, em qual extensão. Diferentemente do que ocorre no caso dos impostos anteriormente mencionados, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo

econômico ou produtivo, operando-se a não-cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não-cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003), permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação (art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003).

Portanto, é a lei que estipula quais as despesas que serão passíveis de gerar créditos, bem como a sua forma de apuração, podendo ainda estabelecer vedações à dedução de créditos em determinadas hipóteses, sem que se cogite com isso de ofensa à não-cumulatividade.

Por outro lado, analisando a legislação infraconstitucional atinente ao tema, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento - submetido ao regime de recursos repetitivos - do REsp 1.221.170 / PR, firmou as teses de que (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 comodefinito 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. O julgado paradigma restou assim sintetizado:

(...)

Enfim, foi publicada no DOU de 15-10-2019 (seção 1, página 27) a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, que na sua Subseção II dispõe o seguinte:

(...)

Como se vê, a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, a partir do seu art. 171, veio a adequar a interpretação do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, no âmbito da administração pública federal, à orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170 / PR, e o fez de forma razoável, em conformidade com os critérios de essencialidade e relevância, nos termos do que assentado pelo Superior Tribunal de Justiça.

(...)

Com efeito, **o transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica não se trata de serviço utilizado "na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"**, tal como dispõe o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Nem tampouco se trata aqui de caso de "frete na operação de venda" cujo o ônus é suportado pelo vendedor, tal como previsto no art. 3º, IX, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Conforme narrado pela demandante na inicial (capítulo "DOS FATOS), **ela "realiza o transporte de suas mercadorias para suas filiais, de forma contínua", (...) "por questões logísticas e comerciais"**, ou seja, a autora realiza o transporte de produtos acabados entre sua matriz e suas filiais **antes mesmo e independentemente de as mercadorias terem sido vendidas.**

Na verdade, conforme esclarece a demandante, o frete do qual pretende se creditar diz respeito à distribuição de mercadorias para filiais localizadas em outras regiões do país,

com o intuito de pô-las à venda em outros mercados, não dizendo respeito, portanto, à entrega de mercadorias vendidas. **O frete trata-se, nesses termos, de mera despesa operacional.**

Em suma, não tem a demandante o direito de deduzir crédito de PIS e COFINS das suas despesas com o frete atinente ao transporte de produtos acabados entre os seus estabelecimentos. Nessa linha, a propósito, é a jurisprudência da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Sinale-se, enfim, que **pouco importa tenha o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em casos envolvendo terceiros estranhos a esta demanda, adotado a tese que o contribuinte ora defende.** Apenas importa no presente caso que a União expressamente se opôs, nos autos, à tese e à pretensão da demandante, na linha, aliás, do que atualmente é previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019. Na verdade, se a tese da demandante viesse sendo adotada no âmbito da Receita Federal do Brasil ou do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ela nem sequer precisaria agora buscar socorro no Poder Judiciário.

Agiu com acerto o juiz da causa, dessarte, ao julgar improcedente a demanda.

ii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5002201-71.2019.4.04.7110/RS, Relator: Des. Fed. Francisco Donizete Gomes, Data da Decisão 28/10/2020:

VOTO

1. Admissibilidade

A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva. Custas satisfeitas no Evento 43.

2. Mérito

As impetrantes são tributadas pelo lucro real e, por isto, apuram as contribuições ao PIS/COFINS pelo regime não cumulativo, disciplinado pelas Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS).

2.1. Não cumulatividade do PIS/COFINS

(...)

2.2 Pretensão ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas referentes ao frete entre seus estabelecimentos (frete interno ou intercompany)

As Impetrantes fundam seu direito ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas com interno (“intercompany”) nas operações de venda sobre os produtos acabados na previsão contida no art. 3º da Lei inciso IX, c/c art. 15, II, ambos da Lei 10.833/03.

(...)

Como se observa da legislação acima transcrita, **o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre as despesas com o frete ocorre apenas nas operações de venda dos bens e serviços** adquiridos para revenda quando o ônus tiver sido suportado pelo vendedor.

No caso, a pretensão da autora diz respeito ao creditamento das despesas com frete no transporte das mercadorias entre a matriz e filiais ou centros de distribuição.

Como não se trata de operação de venda, a situação de fato não se encaixa na previsão normativa e não há o direito ao crédito pela falta de lei específica exigida pelo art. 150, §6º, da CF.

(...)

Não assiste razão às impetrantes, portanto, sob esse fundamento.

2.3. Creditamento do PIS/COFINS incidente na referida operação na qualidade de insumo à sua atividade - Tema 779/STJ, Recurso Repetitivo nº 1.120.170/PR

Como anteriormente referido, ao editar as Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, **o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos"** de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

(...)

Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a Cofins.

(...)

No caso concreto, a par de não ser elegível pela lei como gerador de crédito - uma vez que a lei elegeu como gerador de créditos a despesa de frete relativa à operação de venda ou revenda - **o frete interno ("intercompany") igualmente não atende ao critério da essencialidade** ("elemento estrutural e inseparável do processo produtivo"), **tampouco da relevância** (seja em função das particularidades da atividade econômica da empresa ou seja em face de exigências legais), **justamente porque é elemento externo ao processo produtivo, uma vez que se relaciona a produtos já acabados.**

Ademais, **não se justifica a pretensão de apropriação de créditos a partir de conceito genérico (insumos) quando a norma de regência já estabeleceu o creditamento para a situação específica (frete), mas reduziu sua abrangência, no caso apenas ao frete da operação de venda,** do que não se trata no presente caso. Somente se cogitaria de serviço de transporte como insumo caso a empresa atuasse, por exemplo, no ramo de transportes, do que aqui não se trata (empresa de beneficiamento de arroz e produtos agrícolas - Evento 1 - CONTRSOCIAL3).

(...)

Assim, a pretensão deve ser afastada também sob esse segundo fundamento.

iii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5052701-21.2012.4.04.7100/RS, Relator: Des. Fed. Maria de Fátima Freitas Labarrère, Data da Decisão 06/10/2020:

VOTO

O acórdão ora objeto de retratação, para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, acolheu os critérios adotados pela Receita Federal nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Assim, considerando a pertinência da matéria ao Tema 779/STJ, é caso de submissão do feito à sistemática da retratação (art. 1.030, II, do CPC).

2. Mérito

Ao apreciar o Tema 779, o Superior Tribunal de Justiça fixou as seguintes teses:

(...)

Com se vê, **o Superior Tribunal de Justiça acabou por adotar uma posição intermediária entre o que era pleiteado pelos contribuintes** - interpretação mais ampla de insumo, considerando todos os custos e despesas relacionados ao serviço prestado ou ao processo produtivo (crédito financeiro), **e o sustentado pela Receita Federal**, conceito de insumo ligado à noção de crédito físico.

(...)

A impetrante requer o reconhecimento do seu direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os valores despendidos a título de frete para transporte de materiais entre as suas unidades industriais localizadas em Porto Alegre e Charqueadas, ambas no Rio Grande do Sul, mais especificamente materiais auxiliares e também produtos semi-elaborados em fase de industrialização, cuja fabricação se inicia em uma unidade industrial e termina em outra unidade industrial, assim como para o transporte das embalagens que acondicionam as peças acabadas comercializadas aos seus clientes finais.

A subtração do frete entre as suas unidades, não implicaria perda na qualidade do seu processo produtivo, razão que não justifica seu enquadramento na condição de insumos.

Assim sendo, **são despesas operacionais e não operacionais que podem contribuir para o crescimento ou manutenção da atividade econômica, mas que não são essenciais para a sua realização**. Portanto, em consonância com o "teste de subtração", ainda que excluídas tais despesas, o objeto social não restaria inviabilizado.

(...)

Assim, **as despesas com frete para transporte de mercadorias** entre estabelecimentos da empresa, nos termos da jurisprudência deste Regional, **somente geram créditos em relação ao frete na operação de venda**, ainda assim, tão somente quando o ônus do pagamento for suportado pelo vendedor. Não tem o contribuinte o direito a creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS (Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), dos custos com transporte de matérias-primas entre estabelecimentos próprios, **justamente por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda**.

iv) Tribunal Regional Federa da 3ª Região. Apelação Cível n.º 0014644-68.2014.4.03.6100, Relator: Des. Fed. Carlos Muta, Publicação em 14/07/2021:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NULIDADE DA SENTENÇA INEXISTENTE. PIS/COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. **CREDITAMENTO. FRETE ENTRE ESTABELECEMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.** INSUMOS. ARTIGO 3º, CAPUT, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. RESP 1.221.170. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. OBJETO SOCIAL. **CUSTO QUE NÃO SE REFERE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU FABRICAÇÃO DE BENS OU PRODUTOS DESTINADOS À VENDA.** TEMAS REPETITIVOS 979 E 980. DESPESAS OPERACIONAIS.

(...)

6. A jurisprudência encontra-se há muito pacificada no sentido de que a pretensão de creditamento a partir de despesas de frete entre estabelecimentos da empresa não encontra respaldo no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/2003 (extensível ao PIS pelo

artigo 15 do mesmo diploma). Com efeito, não bastasse a literalidade que rege a concessão de benefícios fiscais (artigo 111 do CTN), **não há razão para, como objetiva a recorrente, desconsiderar que a legislação especificamente trata de frete na "operação de venda". Não se trata de qualificativo sem significância (como, de resto, é regra hermenêutica basilar)**, inclusive porque o dispositivo exige que o frete seja suportado pelo vendedor - tornando imperativa, portanto, a existência de uma avença de compra e venda. A própria exposição da apelante evidencia que o frete da fábrica até os centros de distribuição, caracterizada como transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa, e o frete na operação da venda ao consumidor retratam operações distintas, com tratamento tributário distinto.

7. Conforme orientação da Corte Superior quando do julgamento do REsp 1.221.170, para aplicação do regime de não-cumulatividade previsto no artigo 195, § 12, da CF/1988 e, por consequência, e reconhecimento do direito ao creditamento de tributos pagos na cadeia produtiva, deve ser cotejada a real e efetiva essencialidade do bem ou serviço com o objeto social do contribuinte, restringindo-se o direito ao creditamento somente aos imprescindíveis ou essenciais ao atingimento da finalidade empresarial, excluídos os demais, **cabendo, assim, fazer distinção entre o conceito de insumos, afetos ao processo produtivo e ao produto final, de meras despesas operacionais**, relacionadas às atividades secundárias, administrativas ou não essenciais da empresa.

8. (...) **Aplicando-se o "teste de subtração" delineado no REsp 1.221.170, não há como autorizar creditamento sobre despesas com locação de veículos ou mesmo frete para escoamento da produção**, pois não se referem a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", e sim, a custo percebido em etapa econômica posterior. Precedentes.

v) Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 0008372-29.2008.4.01.3803, Relator: Des. Fed. Reynaldo Fonseca, Publicação em 24/04/2015:

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS 10.637/02 e 10.833/03. EMPRESA COMERCIAL. VENDA DE CEREALIS E BENEFICIAMENTO DE ARROZ. ATIVIDADE-FIM. **FRETE NA AQUISIÇÃO DOS PRODUTOS. DISTINÇÃO ENTRE INSUMOS E CUSTOS E DESPESAS.** JURISPRUDÊNCIA.

1. O autor busca a declaração do direito ao crédito presumido da contribuição ao PIS e da COFINS, previsto no artigo 3º e incisos, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, em decorrência dos **dispêndios/custos de frete pagos no momento da aquisição de matéria prima** (arroz com casca a granel), relacionados à consecução de sua atividade.

2. Muito embora o debate apresente complexidade, uma vez que a legislação cuide de atividades de toda ordem, o que se deve verificar, *in casu*, é o enquadramento do objeto de dispêndio/custos indicado pelo autor (frete) como "insumos", na forma pretendida pelas citadas Leis 10.637 e 10.833.

3. E, conquanto a Instrução Normativa já referida tenha delineado o alcance das citadas Leis 10.633/02 e 10.833/03, o conceito de insumo extrapola a própria norma regulamentar, abrangendo aquilo que entra no processo produtivo e fica integrado ao produto final.

4. Como bem destacado em sentença, a referida Instrução Normativa veio tão somente regulamentar a previsão contida nas Leis nºs: 10.633/2003 e 10.833/2003, não demonstrando restrição do conceito de insumo como alega o apelante.

5. Acerca do tema cumpre acrescentar aresto do egrégio Superior Tribunal de Justiça: "(...) 2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. **3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor. 4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.** 5. Recurso Especial não provido." (REsp 1147902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 06/04/2010)

6. Ademais, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram hipóteses de não-cumulatividade para as contribuições devidas ao PIS e à COFINS, no que foram reforçadas pela Emenda Constitucional n.º 42/2003, que remeteu à lei a possibilidade de definição dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento do empregador serão não-cumulativas (art. 195, § 12º).

7. No entanto, **a não-cumulatividade prevista nas mencionadas leis não foi ampla e ilimitada, como ocorreu com o IPI e o ICMS. Houve a indicação expressa dos créditos que não poderiam ser compensados**, para apuração da COFINS e do PIS (art. 3º, §2º).

8. As disposições contidas nas mencionadas leis ordinárias não ofendem a Constituição Federal, que, em nenhum momento, determina a aplicação da não-cumulatividade, na forma pretendida pela impetrante, com relação à COFINS e ao PIS. O comando constitucional contido nos arts. 153, §3º, II, e 155, §2º, I, dirige-se, especificamente, ao ICMS e ao IPI, e não pode ser estendido ao PIS e à COFINS, por mera vontade do contribuinte. Para as hipóteses de IPI e ICMS, o legislador constituinte deixou traçados, fixando os limites objetivos de sua ocorrência, os critérios para que se implementasse a não-cumulatividade, dadas as características desses tributos, enquanto, para o PIS e a COFINS a lei é que deve se incumbir dessa tarefa.

9. Apelação não provida.

Igualmente neste sentido, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

i) Acórdão n.º 9303-011.782, Sessão de 18/08/2021

CRÉDITO. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E GASTOS CORRELATOS. IMPOSSIBILIDADE.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit n.º 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição 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.

ii) Acórdão n.º 9303-011.615, Sessão de 21/07/2021:

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fábrica da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa.

iii) Acórdão n.º 3401-008.305, Sessão de 20/10/2020.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS DE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA PORTOS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com a transferência de produto acabado para portos e armazéns no caso de exportações indiretas, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

iv) Acórdão n.º 3402-006.999, Sessão de 25/09/2019.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(...)

Voto

(...)

No caso concreto, observa-se, pelos documentos fiscais juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição, em sua maioria de produtos químicos acabados denominados “Roundap” e “Glifosato Técnico”.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete e tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

v) Acórdão n.º 3302-006.350, Sessão de 12/12/2018.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei n.º 10.637, de 2002 e Lei n.º 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

IV - DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO

Alega o Recorrente que a auditoria equivocou-se nos cálculos, tomando por base o balancete quando o correto seriam as informações lançadas na própria DACON. Assim, considerando que os percentuais calculados pela recorrente são os que refletem a realidade, entende ser de rigor que seja afastada a alteração feita pela auditoria e mantida pelo acórdão recorrido.

Contudo, sem razão o Recorrente. Com efeito, o DACON deveria refletir os valores registrados na escrituração contábil do contribuinte, e não o contrário. Atualmente, tal contradição nem seria mais possível, pois com a criação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, não existe mais o DACON, nem a DIPJ; os valores devidos pelo contribuinte são demonstrados diretamente a partir de sua escrituração contábil.

Como se pode constatar, o Recorrente se limita a afirmar que o DACON deve prevalecer sobre sua escrituração, sem apresentar documentos fiscais que comprovem esta prevalência, como notas fiscais e o próprio refazimento de sua escrituração, uma vez que a entende equivocada.

No sentido da prevalência da escrituração contábil sobre as declarações exigidas como obrigações acessórias tem decidido este Conselho, conforme os seguintes precedentes:

(i) Acórdão nº 1802-002.538, Sessão de 24 de março de 2015:

IRPJ. PAGAMENTO INDEVIDO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

As Declarações (DCTF, DCOMP e DIPJ) são produzidas pelo próprio contribuinte, de sorte que, havendo inconsistências nas mesmas não retiram a obrigação do recorrente em comprovar os fatos mediante a escrituração contábil e fiscal, tendo em vista que, apenas os créditos líquidos e certos comprovados inequivocamente pelo contribuinte são passíveis de compensação tributária, conforme preceituado no artigo 170 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN).

(...)

A busca da verdade material não autoriza o julgador a substituir o interessado na produção das provas. A apresentação dos documentos juntamente com a defesa é ônus da alçada da recorrente.

(ii) Acórdão nº 1802-002.068, Sessão de 08 de abril de 2014:

RECEITA NÃO DECLARADA

Constatada divergência entre o valor da receita bruta efetivamente auferida e a declarada em DIPJ e DCTFs, é de ser mantido o crédito tributário que exige a diferença dos tributos devidos.

(...)

E que, as diferenças mensais encontradas em relação ao PIS do ano calendário de 2004 estão devidamente discriminadas no demonstrativo de fl.30, e, em relação à Cofins, nos períodos de apuração 01/2003 a 12/2003 (não cumulativo), os

valores foram apurados considerando todo o faturamento do Contribuinte, sem a exclusão dos valores da receita repassados a terceiros. Nos períodos de 01/2004 a 12/2004, as diferenças foram apurados pelo confronto entre as receitas escrituradas e as receitas declaradas na DIPJ do ano calendário de 2004.

(iii) Acórdão nº 1802-002.068, Sessão de 08 de abril de 2014:

Tendo sido identificada a divergência entre a apuração do lucro tributável pelo lucro real, e os valores oferecidos à tributação por meio da DIPJ, a Autoridade Fiscal promoveu o lançamento da diferença. Simples assim: o que o contribuinte escriturou e não declarou, foi objeto de lançamento direto.

Não procedem as alegações teóricas descritas pelo Recorrente, posto que, no caso em apreço, não é a declaração dos valores que foi a base do lançamento fiscal, mas sim a sua própria apuração fiscal, por meio de seus livros fiscais e contábeis.

Deve, assim, ser mantida a autuação fiscal, conforme entendimento deste Conselho, a saber:

(iv) Acórdão nº 1201-00.370, Sessão de 15 de dezembro de 2010:

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.

O lucro real, base de cálculo do IRPJ, é definido pelo confronto entre elementos positivos (as receitas), que o incrementam, com elementos negativos, dentre os quais, as despesas, que o reduzem. Enquanto o ônus da prova dos positivos é do Fisco, o dos negativos é do sujeito passivo. Do contrário, seria impor à Administração Pública a “prova diabólica”, ou seja, de impossível formação. Em razão disso, o mero registro contábil ou a informação na DIPJ - justamente por serem atos exclusivos do sujeito passivo - não fazem prova a seu favor dos elementos negativos.

(...)

Pois bem, o mero registro contábil ou a informação na DIPJ – justamente por ser ato exclusivo do sujeito passivo – não faz prova a seu favor dos elementos negativos. Para tal, é necessário que faça a comprovação com documentação apta para tal.

(v) Acórdão nº 1301-00.021, Sessão de 15 de março de 2009:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DIVERGÊNCIA ENTRE DIPJ E DIRF.

Tendo a fiscalização encontrado divergência entre o montante declarado pelo Contribuinte na DIPJ com aquele registrado em DIRF, a existência do saldo de IRRF deve ser objeto de comprovação por parte do contribuinte, por meio do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora dos rendimentos.

PROVA. RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

Documentos unilaterais, tais como cópia do livro-razão e DIPJ, não se prestam para, isoladamente, comprovar a existência de imposto retido por terceiros.

(...)

No caso dos autos, não só a Recorrente não apresentou referidos comprovantes de retenção, como não trouxe qualquer documento que atestasse a sua existência, valendo ressaltar que documentos unilaterais não se prestam para tal reconhecimento. A apresentação do livro razão e da DIPJ, ambos de confecção unilateral, não se mostram suficientes para comprovar a existência de imposto retido por terceiros.

Nesse sentido, trago a lição Fredie Didier Jr. *et alii*, na obra Curso de Direito Processual Civil, 11ª ed., 2016, vol. 02, págs. 191/192, 201, 207/208 e 211/212:

8.3.5 Eficácia probatória dos livros empresariais e da escrituração contábil

O empresário tem o interesse de manter a escrituração contábil e financeira da sua empresa em dia, lançando as informações necessárias ao desenvolvimento da sua atividade empresarial. Com base nessa premissa é que se erige a presunção de que as declarações contidas nos livros da empresa podem fazer prova contra e a favor do empresário.

Os livros empresariais provam contra o seu autor. É lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos (art. 417, CPC, c/c art. 226, 1ª parte, Código Civil). Embora configure uma aplicação específica da presunção erigida contra o autor do documento (art. 408, caput, CPC), é justificável a existência deste dispositivo, porque os livros empresariais são documentos em relação aos quais não se costuma exigir assinatura.

Ao contrário, porém, da regra geral contida no art. 408, caput, do CPC, **os livros empresariais**, quando preenchem os requisitos exigidos por lei e forem escriturados sem vícios extrínsecos ou intrínsecos, **provam também a favor do seu autor, desde que confirmados por outros subsídios (art. 418, CPC, c/c art. 226, 2ª parte, Código Civil).** Esta é uma disposição *sui generis* porque, a despeito de se tratar de documento formado unilateralmente, pode ele, se preenchidas as exigências legais, fazer prova a favor de quem o formou.

“Imprestável, nessa ordem de ideias, o livro que não se submeteu ao registro público e à autenticação, quando exigidos por lei; assim como não terão valor probante os assentamentos rasurados, emendados ou borrados, sem adequada e oportuna ressalva.

Da mesma maneira, se a operação registrada for daquelas que devem ser acobertadas por documentação fiscal que demonstre a remessa da mercadoria, ou o cumprimento do ajuste, o assento escritural terá de ser completado por comprovantes desses eventos suplementares e circunstanciais”.

A posição externada acima tem por base os seguintes dispositivos legais:

Lei nº 10.406/2002 (Código Civil)

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Parágrafo único. **A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige** escritura pública, ou **escrito particular revestido de requisitos especiais**, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.

Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil)

Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, **o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.**

(...)

Art. 412. **O documento particular de cuja autenticidade não se duvida prova que o seu autor fez a declaração que lhe é atribuída.**

(...)

Art. 416. A nota escrita pelo credor em qualquer parte de documento representativo de obrigação, ainda que não assinada, faz prova em benefício do devedor.

(...)

Art. 417. **Os livros empresariais provam contra seu autor**, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Art. 418. **Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.**

Em conclusão, a doutrina e a legislação não deixam dúvidas de que DACON e DCTF são documentos particulares que podem fazer prova **contra quem prestou as informações delas constantes, mas nunca a seu favor. Situação distinta da escrituração contábil** (livros empresariais), que pode servir de prova em litígio contra a Fazenda Nacional, desde que cumpridos determinados requisitos formais, **quando forem confirmados por outros subsídios (art. 226, caput, Código Civil)**, sendo exigida, quando for o caso, a comprovação por meio de escrito particular revestido de requisitos especiais (art. 226, parágrafo único, Código Civil), que, na maioria dos casos de interesse para o Fisco, corresponde à nota fiscal, demonstrando que a escrituração contábil se sobrepõe às citadas declarações.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

V - DA VENDA DE SUCATA

Alega o Recorrente que, a despeito de tratar-se de receita não operacional – decorrente da venda de bens do ativo imobilizado, não integrando, pois, a base de cálculo da COFINS em face do disposto no art. 1º, § 3º, II, da Lei 10.833/03 - o acórdão recorrido sustentou que, como essas receitas foram classificadas pela recorrente como "Outras Receitas Operacionais", a sua exclusão da base de cálculo da COFINS haveria de ser glosada.

Entende o Recorrente que o fato do contribuinte ter classificado essa receita de forma equivocada não altera a natureza da operação. Não é o lançamento contábil que qualifica a venda de sucata como alienação de bem do ativo, uma vez que, conforme decorre de seu objeto social, a recorrente não explora a comercialização de sucata, de modo que as eventuais receitas dessas vendas não poderiam ser qualificadas como operacionais - assim definido "o evento econômico relacionado com a atividade ou atividades principais da empresa".

Sem razão o Recorrente. Com efeito, vejamos qual a base de cálculo da COFINS, conforme art. 1º da Lei nº 10.833/2003, na redação vigente à época dos fatos geradores:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, **tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

As receitas não-operacionais que podem ser excluídas da base de cálculo da COFINS são apenas aquelas resultantes de vendas do ativo permanente. Ocorre que a venda de sucatas, mesmo que estas tenham sido originadas de bens que estavam registrados no ativo permanente, não se inclui nessa exceção. Por exemplo, se a empresa vende um equipamento industrial no estado em que possa ser utilizado com esta mesma característica, trata-se realmente da venda de bem do ativo permanente.

Porém, se esse bem não se presta mais a cumprir a sua função original, por obsolescência, defeito ou qualquer outra razão, e é vendido na condição de “sucata”, não se trata mais da venda de um bem do ativo permanente, pois contabilmente deve ser feita a baixa do registro do bem do ativo permanente antes de realizar sua venda como sucata.

Nesse sentido, trago os seguintes precedentes deste Conselho:

i) Acórdão nº 3402-006.143, Sessão de 31 de janeiro de 2019:

Glosa de créditos advindos da não inclusão de receita com aluguel, vendas de sucatas e óleo queimado na base da contribuição.

(...)

Segundo o entendimento do Auditor, o Mandado de Segurança impetrado garantiu-lhe o direito de que a Cofins incidisse apenas sobre o Faturamento, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Dessa forma, a exigência da contribuição deve ser afastada apenas sobre outras receitas não-operacionais, inclusive receitas financeiras, devendo, por outro lado, incidir sobre as receitas registradas nas rubricas citadas por serem decorrentes da atividade econômica operacional típica da empresa.

(...)

Resta evidente que as atividades de arrendamento de máquinas, equipamentos e instalações e comércio de sucatas fazem parte do seu objeto social. Se tais

atividades são decorrentes da atividade econômica típica da empresa, devem compor o seu faturamento que servirá como base de cálculo da COFINS.

Ademais, percebe-se que na contabilidade juntada aos autos as receitas decorrentes de aluguéis e sucatas são registradas assiduamente pela Recorrente e não de forma esporádica, o que confirma que se tratam, pois, de receitas inerentes a atividade empresarial típica da Recorrente.

Nos termos da LC nº70/91 também há incidência da COFINS sobre a venda de óleo queimado, pois se trata no caso também de venda de subproduto compondo a base de cálculo da referida contribuição. Tal receita, da mesma forma, é registrada assiduamente pela Recorrente e não de forma esporádica, o que nos leva a crer que se trata, pois, de receita inerente a sua atividade empresarial típica.

Ressalte-se ainda, como bem disse o Julgador a quo, que o fato da atividade em questão não constar de seu contrato social, apesar de efetivamente exercida, não poderia uma irregularidade na situação jurídica opor-se à Fazenda Pública, evitando a incidência de tributos, a teor do art. 118, I, do CTN. Ao refletir a atividade econômica em geral, consistente na realização de operações ou atividades, eleva-se o faturamento a verdadeiro espelho da efetividade empresarial, incluindo não apenas os empreendimentos mercantis, mas também aqueles que envolvam a prática de atos jurídicos com conteúdo econômico.

Dessarte, entendo que a decisão judicial não se aplica sobre as receitas referentes a aluguel e venda de sucatas e óleo queimado, devendo, por isso, permanecer a cobrança da COFINS sobre tais parcelas de receitas.

ii) Acórdão nº 3301-00.828, Sessão de 28 de fevereiro de 2011:

III.b) vendas de sucatas

De acordo a legislação vigente no período, objeto do lançamento em discussão, Lei Complementar (LC) nº 70 de 1991, e Lei nº 9.718, de 1998, a base de cálculo da contribuição é o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta da pessoa jurídica.

(...)

Embora, ambos os diploma legais tenham elegido, como base de cálculo da contribuição, a receita bruta da pessoa jurídica, para efeito de tributação, deve ser considerada a receita bruta operacional, ou seja, a decorrente de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

No presente caso, a sucata vendida constitui um bem (mercadoria) que é vendida assiduamente pela recorrente e não de forma esporádica, conforme demonstrado nos autos. Trata-se de receita inerente ao seu processo produtivo do qual resultam produtos acabados e subprodutos, ou seja, os produtos fabricados e a sucata. A produção de sucata decorre do seu processo de industrialização, constituindo um subproduto comercializado rotineiramente, mediante a emissão de notas fiscais faturas, fazendo parte de sua receita bruta operacional.

A título de informação, cabe citar o acórdão nº 204-02.400 proferido pela 4ª Câmara do antigo 2º Conselho de Contribuintes, sobre esta mesma matéria, cujos Membros, por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso do contribuinte, reconhecendo que a receita de vendas de sucatas decorrente de processo industrial de produtos integra a base de cálculo da Cofins.

iii) Acórdão nº 3302-00.643, Sessão de 27 de outubro de 2010:

Não procedem os argumentos defendidos pelo contribuinte de que não compõem a base de cálculo da contribuição as receitas auferidas com a venda da sucata resultante do seu processo industrial, porquanto são receitas não operacionais e, conseqüentemente, não integra o seu faturamento.

Sucatas são mercadorias e sua venda integra o faturamento da empresa que a vendeu. Segundo a primorosa lição de Carvalho Mendonça, mercadorias são as coisas móveis Meio do comércio. Ao proceder a análise dos autos impõe-se a inexorável conclusão que o contribuinte, muito embora não se dedique exclusivamente a venda de sucata, promoveu a venda desse produto resultante do processo de industrialização que se dedica com habitualidade, resultando em um incremento do seu faturamento.

Assim, não obstante os judiciosos argumentos lançados no recurso, entendo que as receitas decorrentes da comercialização das sobras e/ou excedentes de produção, caracterizados como "sucata", integram o faturamento do contribuinte, razão pela qual não podem ser expungidas da composição da base de cálculo da contribuição.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

VI - CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa dos créditos correspondentes às aquisições de Água Desmineralizada, Água Clarificada, Vapor 42 (Vapor de Alta Pressão), Gás Natural, Nitrogênio Gás, lima, broca, rolamento, anel para vedação, bucha de aço, unidade fusora, válvulas, tubo, porca, parafuso e correia.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares