



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.900013/2012-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3301-013.329 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de setembro de 2023
Recorrente BRASKEM S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018 (critérios da essencialidade e a relevância)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade, para, no mérito, por unanimidade de votos, dar-lhe parcial provimento para (1) reconhecer a correção dos créditos de Cofins-Importação relativos ao mês de dezembro de 2010, (2) reverter as glosas, nos termos do Relatório Diligência, apontadas no título “Das Glosas Revertidas” do voto, (3) reverter as glosas dos bens utilizados como material de embalagem, relacionadas no título “Itens Não Revertidos pela Unidade de Origem – Glosa 2” do voto, e (4) reverter as glosas sobre as despesas de “Frete de Vendas para Empresas Ligadas”. Por maioria de votos, reverter as glosas do título “Glosa 3 – Relativas à Rubrica Serviços Utilizados como Insumo” do voto. Vencido o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negava provimento neste tópico. Por maioria de votos, reverter as glosas sobre “Tratamento de Efluentes Líquidos”, “Destinação de Resíduos”, “Serviços em Embalagens”, “Aluguel Tanque p/ Armaz-MP/INS”, “Serviço de Distribuição por Dutovia”, “Tratamento com Produtos Químicos”, “Renovação de Anodos de Célula”. Vencido o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que dava provimento apenas para tratamento de efluentes líquidos e destinação de resíduos. Por maioria de votos, reverter as glosas do título “Das Glosas com Serviço de Energia Elétrica”. Vencidos os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negavam provimento neste tópico. E, por maioria de votos, manter as glosas sobre as despesas com “Frete p/ Movimentação de PA p/ consumo”, “Fretes de Transferência de Produtos Acabados”, “Frete de Remessa para Armazenagem” e “Fretes p/ Armazenagem Contingencial MI”. Vencidos os Conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior (Relator) e Juciléia de Souza Lima, que davam provimento para reverter estas glosas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Redator designado e Presidente

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-Presidente

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Laércio Cruz Uliana Junior, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Jucileia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ari Vendramini.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela contribuinte, que em síntese, foi bem assim relatado pela DRJ, vejamos:

O interessado transmitiu o PER n.º 19374.08952.260511.1.5.09-4093, no qual requer ressarcimento de crédito relativo a Cofins não-cumulativa – exportação referente ao 4º trimestre de 2010;

Posteriormente transmitiu as Dcomps n.º 34762.84037.140111.1.3.09-9858, 06019.26416.260511.1.7.09-9526, 31689.76275.221110.1.3.09-5504, 03458.63334.210111.1.3.09-2745, 27562.70308.260511.1.7.09-1490 e 29843.28374.150811.1.7.09-0886, visando compensar os débitos nelas declarados com o crédito acima;

A DRF-Camaçari/BA emitiu Despacho Decisório no qual reconhece parcialmente o direito creditório e homologa as compensações pleiteadas até o limite do crédito reconhecido;

A empresa apresenta manifestação de inconformidade na qual alega, em síntese:

a) DA NECESSIDADE DE REUNIÃO DO PRESENTE PROCESSO COM O PAF 13502.720607/2012-42;

b) DAS NULIDADES QUE ACOMETEM O DESPACHO DECISÓRIO b.1) DA NULIDADE NO QUE TANGE À GLOSA DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS EM FACE DA SUPOSTA NÃO APRESENTAÇÃO DAS RESPECTIVAS NOTAS FISCAIS;

b.2) DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO NO QUE TANGE À GLOSA DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS;

COFINS;

d.2) DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO;

d.2.1) Água Bruta, Resinas Catiônica, Iônica e Permutadora de Íons, Cloro Líquido, Carvão Ativado e Kuriverter, Antiespumantes, Gás Nitrogênio e Nitrogênio Líquido, Propano, Solvente DMF, Gás Freon, Tego Antifoam, Inibidores De Corrosão, Sulfato de Alumínio. Soda Cáustica e Cal Hidratada, Kurita Oxa 101 e Kurita Oxm 201, Óleo Lubrificante Compressor, Hipoclorito de Sódio. Kuriroyal e Kurizet, Petroflo, Betzdearborn H218, GLP, Lauril Sulfato de Sódio e Sulfito Sódio, Tambor, Vaselina, Vaselina BYK, Carbonato de Sódio, TEAL, Hidrogênio, Óleo Mineral, Material de embalagem, Esferas de Cerâmica, Dianodic e Spectrus, Inibidor Red oil, Outros produtos;

e) DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO;

e.1) Serviço de Transporte dos Insumos, Serviços relativos aos materiais de embalagem, Serviços de Manutenção e Conservação Industrial, Pintura Industrial, Inspeção de Equipamentos e Manutenção Civil, Isolamento Térmico Refratário Antiácido, Limpeza Industrial, Manutenção de Equipamentos de Laboratório, Serviços de Caldeiraria, de Mecânica e de Elétrica, Gerenciamento de Empreendimentos e Paradas, Serviços de Tubulação, Serviços Variáveis, Serviços de tratamento de efluentes;

f) DOS INSUMOS COMO GASTOS GERAIS NECESSÁRIOS ÀS ATIVIDADES DA PESSOA JURÍDICA;

h) DA INTERPRETAÇÃO DA IN SRF Nº 404 CONFORME A LEI Nº 10.833/03;

i) DAS GLOSAS SOBRE AS AQUISIÇÕES DE ENERGIA;

i.1) Vapor, Ar de instrumento, Carvão Ref 3700 e Óleo Combustível, Gás natural;

j) DA GLOSA SOBRE AS DESPESAS COM A ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA E COM COMBUSTÍVEIS;

k) DAS DESPESAS DE FRETE E ARMAZENAGEM;

l) DA GLOSA INDEVIDA DE CRÉDITOS DE COFINS-IMPORTAÇÃO PAGO QUANDO DA IMPORTAÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS;

m) requer ainda que seja realizada diligência fiscal em vista da controvérsia existente;

Seguindo a marcha processual, foi proferido acórdão, assim ementado pela DRJ, vejamos:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2010 PIS/PASEP - COFINS. INSUMOS O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, que se repetiu na IN 404/2004.

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETE Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que podem gerar direito a créditos a serem descontados das Contribuições.

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM USO DE REDE DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA Nos termos da Solução de Consulta nº 274 – SRRF08/Disit, de 19/11/2012, as despesas com uso de rede de transmissão de energia elétrica não fazem jus ao crédito das contribuições.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada a contribuinte apresentou Recurso Voluntário querendo reforma em síntese:

- a) nulidade por preterição do direito de defesa;
- b) erros materiais cometidos pela fiscalização;
- c) da glosa decorrente da falta de apresentação de notas fiscais;
- d) da correta aplicação do conceito de insumo;
- e) reversão das glosas:
 - dos bens utilizados como insumo;
 - de materiais de embalagem;
 - dos serviços manutenção e conservação industrial;
 - dos serviços variáveis;
 - das glosas sobre aquisições de energia;
 - das despesas com frete;
 - das NF's de entrada de bem designado como produto genérico;

Devidamente processo, o feito foi convertido diligência.

Em e-fl. 3.407 e seguintes, foi apresentado o relatório de diligência fiscal, o qual propôs reversão parcial das glosas apontadas.

Posteriormente devidamente intimada a contribuinte requereu que fosse revertidas todas as glosas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

Trata-se de recurso de voluntário interposto tempestivamente, dele eu conheço em parte.

Deixo de conhecer do argumento de que NF de entrada de bem designado como produto genérico teria sido glosada.

A contribuinte alega que tal nota encontra-se no anexo X, no entanto, compulsando o PAF verifica-se NFe com outro número e data do alegado.

Ainda, da glosa decorrente da falta de apresentação de notas fiscais.

O assunto em destaque foi objeto de apreciação quando da análise do recurso necessário, realizada tópicos acima. Conforme descrito, as inconsistências verificadas entre os valores apontados pela fiscalização e aqueles trazidos e comprovados pela Recorrente, foram devidamente corrigidos e exonerados em sua grande parte. No que se refere ao saldo apontado que persistiria a título de lançamento, devido sua não comprovação, foram objeto de adesão à parcelamento trazido pela Lei n.º 11.941/09, conforme expressamente informado pela Recorrente, que fez juntar ao processo cópias dos pedidos de adesão. Assim, não há o que ser analisado ao presente tópico, conseqüentemente, não conheço da matéria por não haver litígio.

Assim, não se deve conhecer neste tópico.

Passo analisar os demais pontos do recurso voluntário.

1.1.1 NULIDADE POR PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA

Aduz a contribuinte por nulidade por preterição ao direito de defesa.

Não merece prosperar o pleito da contribuinte, verifica-se no presente PAF que a mesma conseguiu se defender e lastrear documentalmente eu seu pretense direito ao crédito, não sendo tolhida nenhuma hipótese de direito de defesa.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade.

1.1.2 CONCEITO DE INSUMO

É necessário esclarecer que no relatório da fiscalização e no acórdão recorrido verifica-se que foi utilizado o conceito de insumo, para fins das contribuições do PIS e COFINS, estabelecido pelas INs SRF n.º 247/02 e 404/2004, já afastado pelo STJ no REsp n.º 1.221.170/PR, no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1036 e seguintes do CPC/2015), tomando como diretriz os critérios da essencialidade e relevância. A partir da publicação desse julgado a RFB emitiu o Parecer Normativo Cosit n.º 5/2018, que em resumo traz as seguintes premissas:

1. **Essencialidade**, que diz respeito ao 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;

2. **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.

Extrai-se do julgado que conceito de insumo deve “ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Cabe sempre lembrar que, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF § 2º, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverá ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

1.1.3 DOS CRÉDITOS DE COFINS-IMPORTAÇÃO RELATIVOS AO MÊS DE DEZ/2010

A contribuinte aduz que a DRJ em seu voto convalidou os valores apresentado em DACON, no entanto, teria utilizado o valor equivocado de R\$ 5.217.516,12, ao invés de R\$ 6.252.242,60.

Fato incontroverso, que dá análise do presente caso originou o auto de infração no PAF nº 13502.720607/2012-42, no qual o relator reproduziu o voto, assim constante:

Analisando as planilhas "RECOMPOSIÇÃO DO DACON" dos respectivos trimestres, constata-se que a impugnante tem razão em parte nessas alegações. Os valores a serem reconhecidos à empresa, quanto a esse item, são os que constam nos Dacons respectivos e não utilizados como desconto das contribuições pela autoridade fiscal. São os seguintes:

MÊS	Cofins	PIS
abr/10	12.402.007,25	2.692.541,05
mai/10	8.513.902,58	1.848.413,06
jun/10	9.217.289,63	2.001.122,09
jul/10	9.594.558,29	0,00
ago/10	8.042.566,59	0,00
set/10	6.696.943,96	1.453.941,78
out/10	5.058.802,72	0,00
nov/10	6.702.192,33	0,00
dez/10	5.217.516,12	0,00

Registre-se que o valor da soma do PIS-Importação referente aos meses de julho e agosto foi deduzido no mês de agosto. Portanto, não existe crédito a ser reconhecido nesses meses.

Fato incontroverso que tal valor encontrava-se na DACON original em e-fl. 1.307, no entanto, em e-fl. 51, consta a recomposição da DACON, vejamos;

Anexo V - Planilha "RECOMPOSIÇÃO DO DACON - COFINS 4º Trim 2010"

	OUTUBRO /2010			NOVEMBRO /2010			DEZEMBRO /2010		
	Declarado em Dacon	Apurado pela autoridade Fiscal	Glosas	Declarado em Dacon	Apurado pela autoridade Fiscal	Glosas	Declarado em Dacon	Apurado pela autoridade Fiscal	G
APURAÇÃO DE CRÉDITO - IMPORTAÇÕES - DACON FICHAS 16B									
Bens Utilizados como Insumo	306.003.685,25	306.003.685,25	-	272.776.375,45	272.776.375,45	-	223.917.544,24	223.917.544,24	
Base de Cálculo dos Créditos	306.003.685,25	306.003.685,25	-	272.776.375,45	272.776.375,45	-	223.917.544,24	223.917.544,24	
Crédito a Descontar à Alíquota de 7,6%	23.256.280,08	23.256.280,08	-	20.731.004,53	20.731.004,53	-	17.017.733,36	17.017.733,36	
Crédito Calculados por Unidade de Produto	-	-	-	-	-	-	-	-	-
outras créditos a descontar	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total de Créditos Apurados	23.256.280,08	23.256.280,08	-	20.731.004,53	20.731.004,53	-	17.017.733,36	17.017.733,36	
Crédito Vinculado à Receita Tributada Mer. Interno	23.256.280,08	23.256.280,08	-	20.731.004,53	20.731.004,53	-	17.017.733,36	17.017.733,36	
Crédito Vinculado à Receita de Exportação	5.058.802,72	5.058.802,72	-	6.702.192,33	6.702.192,33	-	6.252.242,60	6.252.242,60	
CRÉDITOS PASSÍVEIS DE RESSARCIMENTO DESCONTADOS NO MÊS									
Aquisições no mercado Interno Crédito Vinculado à Receita Exportação									
Crédito Apurado no Mês	9.675.875,32	4.853.739,84	-4.822.135,48	17.195.732,07	14.812.866,04	-2.382.866,03	15.584.676,64	14.276.237,23	-1.308.439,41
Crédito apurado importação vinculada a Receita Exportação	5.058.802,72			6.702.192,33			6.252.242,60		

Verifico que houve erro pela DRJ, assim, deve ser provido o pleito da contribuinte.

1.1.4 DAS GLOSAS REVERTIDAS

Itens não revertidos pela unidade de origem – glosa 2

Das Glosas _____

Glosas Relativas à Rubrica Bens Utilizados como Insumos

Glosa 1 - Divergência entre DACON x Arquivos Digitais

Conforme disposto no item 8 do Termo de Verificação Fiscal, considerando insuficientes os documentos apresentados para comprovação de créditos lançados em DACON, o fiscal concluiu pela glosa por não apresentação de documentação fiscal comprobatória as seguintes aquisições, conforme tabela abaixo:

PERÍODO	ITEM	DACON	NOTAS FISCAIS	DIFERENÇA A SER GLOSADA
Outubro/2010	CFOPs. 1101, 2101, 1653 e 2653	778.632.674,91	519.330.187,86	259.302.487,05
Novembro/2010	1101,2101,1653 e 2653.	-	-	-
Dezembro/2010	1101,2101,1653 e 2653.	-	-	-

Visando dirimir dúvidas a respeito de tais divergências, foi solicitada, em atendimento ao Despacho 90 - 2 Turma da DRJ/JFA (vide fls. 10281-10282, do processo 13502.720607/2012- 42 - processo relativo ao auto de infração PA 2009 e 2010), datado de 03/05/2017, a instauração de diligência fiscal junto ao contribuinte.

Em atendimento ao disposto acima, foi apresentado o Relatório de Diligência (vide fls. 10293-10299, do processo 13502.720607/2012-42), datado de 26/07/2017, em que o fiscal diligente, resumidamente, assim consignou:

“Podemos concluir, então, que a autoridade julgadora deverá utilizar para a base de cálculo dos créditos das contribuições os valores lançados no Livro Registro de Entradas.”

Munida do citado Relatório de Diligência e da Manifestação à Diligência Fiscal (fls. 1.471-1.595) apresentada pelo contribuinte, a DRJ/JFA assim se manifestou sobre o

tema no Acórdão de Manifestação de Inconformidade nº 09-65190 - 2a Turma da DRJ/JFA, de 28 de novembro de 2017:

No Relatório de Diligência (fls. 10.293/10.295), a autoridade fiscal informa que "As diferenças apresentadas entre o livro de entradas apresentado pelo contribuinte na impugnação e o livro de entradas gerados por esta diligência, através do SPED FISCAL, apresentaram pequenas diferenças quais foram justificadas pelo contribuinte como consequência de reclassificação de CFOP's. Podemos concluir, então, que a autoridade julgadora deverá utilizar para a base de cálculo dos créditos das contribuições os valores lançados no Livro Registro de Entradas. Observação: A planilha 'DEMONSTRATIVO DACOM POSIÇÃO DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS', em anexo, é parte integrante deste relatório fiscal.

Assim, considerando as conclusões do Relatório de Diligência, especialmente os valores constantes no citado 'DEMONSTRATIVO DA COMPOSIÇÃO DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS' (fls. 10.296/10.299) devem ser revertidas glosas nos valores constantes da tabela abaixo que serão acrescidos às bases de cálculo dos créditos das contribuições:

(...)

Mês	Diferença glosada nos autos de infração	Glosa mantida na diligência	Glosas a serem revertidas
jan/09	48.717.621,82	63.926,84	48.653.694,98
fev/09	40.548.414,17	419.583,52	40.128.830,65
mar/09	31.233.343,55	911.765,22	30.321.578,33
abr/09	32.801.072,95	351.568,03	32.449.504,92
mai/09	29.753.283,94	0,00	29.753.283,94
jun/09	19.482.158,50	679.831,44	18.802.327,06
jul/09	23.780.469,60	869.667,72	22.910.801,88
ago/09	19.437.381,41	714.163,56	18.723.217,85
set/09	23.309.789,87	1.961.461,85	21.348.328,02
out/09	21.280.274,74	1.840.230,51	19.440.044,23
nov/09	17.032.960,35	0,00	17.032.960,35
dez/09	11.595.435,55	9.432.199,91	2.163.235,64
jan/10	344.171.806,05	339.330.853,98	4.840.952,07
fev/10	5.562.484,04	0,00	5.562.484,04
mar/10	18.568.753,80	0,00	18.568.753,80
abr/10	2.666.697,16	0,00	2.666.697,16
mai/10	3.347.436,94	0,00	3.347.436,94
jun/10	7.577.707,15	0,00	7.577.707,15
jul/10	10.822.060,44	2.651.841,90	8.170.218,54
ago/10	671.384,74	0,00	671.384,74
set/10	0,00	0,00	0,00
out/10	259.302.487,05	0,00	259.302.487,05
nov/10	0,00	0,00	0,00
dez/10	0,00	0,00	0,00

Portanto, a DRJ/JFA, conforme Acórdão 09.65190, de 28 de novembro de 2017, reverteu a totalidade das glosas efetuadas sob esse título, conforme coluna "Glosas a serem revertidas" acima disposta.

Glosa 2 – Descaracterização do Conceito de Insumo – Embalagens de Transporte

Em resumo, nota-se que as glosas foram motivadas pelo não atendimento ao conceito de insumo definido pelo art. 8º, § 4º da IN SRF 404/04, e estão demonstradas nas planilhas "Anexo 1 – Bens Utilizados como Insumos – Glosas – 4T-2010", anexa ao processo.

Mediante análise das planilhas glosas de bens utilizados como insumos, observa-se a glosa, de forma exemplificativa, de itens tais como: Palete, Kuriroyal F-513,

Kuriroyal S-256, Kurizet A-593, fita adesiva, saco plástico e de papel, água bruta, gás oxigênio cilindro, solvente aromático, vapor de 15kg, gelatina microbiológica, lona PVC, fita ribbon, liner interno para big bag, vaselina, inibidor de corrosão, sulfato de alumínio, ar de instrumento, chapa papelão, abraçadeira, big bag one way, nitrogênio líquido, hipoclorito de sódio, contentor flexível, cloro líquido, lauril sulfato de Sódio, mag bag, gás freon, bobina envasamento, filme stretch, cal hidratada, etiquetas, capa para big bag, cola dispofix.

ÁGUA BRUTA

Conforme demonstrado pelo contribuinte a água bruta adquirida, juntamente a diversos outros insumos, é utilizada na produção do produto final água clarificada, água desmineralizada e água potável, sendo certo que parte de sua produção é destinada à venda para terceiros e parte utilizada como insumo na produção de diversos outros produtos, a exemplo do PVC, além de ser componente indispensável para o resfriamento de diversas plantas industriais da recorrente.

Desta forma, considerando o que fora tratado acima com relação ao conceito de insumo, entendo que a água bruta é essencial para a produção dos produtos industrializados pela recorrente, havendo assim a necessidade de serem revertidas as glosas dos créditos das contribuições ao PIS e à COFINS, verificados quando da sua aquisição.

NITROGÊNIO GÁS E NITROGÊNIO LÍQUIDO

Conforme demonstrado pelo contribuinte o nitrogênio possui diversas funções no processo produtivo dos estabelecimentos do contribuinte.

Referidos produtos são utilizados para formar uma espécie de manta protetora, impedindo a contaminação das matérias primas (gases pressurizados a altas temperaturas) por oxigênio, além de serem utilizados nas etapas de secagem, na remoção de solventes do produto final e na recuperação do n-hexano dos efluentes líquidos e subprodutos gerados no decorrer do processo de produção.

Destarte, demonstrado que o gás nitrogênio e o nitrogênio líquido são essenciais para o desenvolvimento da atividade da empresa, seja no resfriamento de

equipamentos e suas partes, seja como veículo condutor de outros insumos, a glosa determinada pela fiscalização se mostra equivocada, havendo a necessidade de ser revertida.

TRATAMENTO DE ÁGUA (KURITA OXA 101, KURITA OXA 201, CORTROL OS 5015 EMB. 50 KG, KURIZET A-295, KURIZET A-491, KURIZET REF L107 KURITA, HIPOCLORITO DE SÓDIO, KURIROYAL, CLORO LÍQUIDO, CAL HIDRATADA, ANTIESPUMANTE

Os componentes químicos listados no presente tópico mostram-se essenciais para a produção industrial do contribuinte, seja utilizando os como insumos diretos para se chegar ao produto final, seja como insumos utilizados para garantir o perfeito funcionamento de componentes mecânicos, hidráulicos ou pneumáticos do parque industrial. Assim há a necessidade de reversão das glosas perpetradas pela fiscalização.

SOLVENTE AROMÁTICO AROL, DMF, ALQUILAMINA, ISOPARAFINICO INODORO EHOLTMELT-O-CLEAN

Os solventes aromáticos arol, DMF e Holmet-o-clean, conforme demonstrado nos autos do presente processo (especialmente no laudo do IPT), foram considerados insumos utilizados no processo produtivo. Dessa forma, faz-se necessária a reversão da glosa perpetrada pela fiscalização.

AR DE INSTRUMENTO

O ar instrumento é utilizado para o acionamento de equipamentos pneumáticos dispostos nos parques fabris das unidades do contribuinte.

Referidos equipamentos são indispensáveis para a industrialização de seus produtos e, via de consequência, sem sua movimentação que é feita pelo ar instrumento, não há produção.

Além do acionamento de diversos equipamentos do processo produtivo, diversos dispositivos de segurança, como válvulas de controle, são acionados pelo ar de instrumento.

Assim, demonstrada a essencialidade do ar instrumento no processo produtivo do contribuinte, necessária ser faz a reversão da glosa perpetrada pela fiscalização.

ÓLEO COMBUSTÍVEL

O óleo combustível é utilizado na produção de vapor cuja finalidade no processo produtivo é a geração de elétrica. Além disso, o vapor move grande parte da planta fabril, seja na aplicação direta na produção dos produtos fabricados, ou ainda, na limpeza e conservação dos equipamentos.

Assim, demonstrada a essencialidade do ar instrumento no processo produtivo do contribuinte, necessária ser faz a reversão da glosa perpetrada pela fiscalização.

INIBIDORES DE CORROSÃO, FLOGARD

Segundo o contribuinte, ao longo de toda a cadeia produtiva, utiliza diversos produtos químicos que, via de regra, ocasionam desgaste e corrosão do maquinário no processo de produção. E assim, com o objetivo de minimizar os efeitos destes produtos, o contribuinte utiliza diversos tipos de inibidores de corrosão.

Assim, o contribuinte adquire inibidores de diversos fornecedores, tais como Cortrol, Corrsshield, Flogard, Opstisperse, InhibitorAZ, DA 2215, DA 2604, DA 2255, .

Alguns inibidores de corrosão, a exemplo do DA 2299, funcionam como sequestrantes de oxigênio, coibindo a formação da ferrugem [2Fe(OH)2].

Afirma ser certo que a falta de participação dos inibidores de corrosão, no processo produtivo inviabilizaria a produção ou, no mínimo, geraria um produto completamente impréstável ao fim a que se destina.

Nesse contexto, entendo que os produtos “INIBIDORES DE CORROSÃO, acima discriminados, atendem aos critérios de essencialidade e relevância, e, portanto, deverão ser objeto de reversão de glosa.

LAURIL SULFATO DE SÓDIO

Conforme informado pelo contribuinte tal produto químico é empregado na fase de polimerização do processo de fabricação do PVC por emulsão. O presente produto interfere diretamente no tamanho da partícula do PVC, bem nas suas características.

Desta forma, mostra-se como componente indispensável para a consecução do mesmo, portanto insumo e, conseqüentemente, as glosas efetivadas dos créditos apurados pela recorrente devem ser revertidas.

VASELINA

Tal produto tem a finalidade de tornar o catalisador utilizado no processo de polimerização numa massa pastosa para propiciar a produção do polipropileno sem riscos de formação de grumos dentro do reator e conseqüentemente a parada da planta devido aobstruções.

Ou seja, o vaselina tem a função de transformar o catalisador, um produto sólido, numamassa pastosa a ser utilizada no processo produtivo do contribuinte. E a aplicação desse catalisador em forma pastosa irá determinar as propriedades e características do polipropileno, bem como as aplicações que ele terá.

Nesse contexto, tal produto, atende aos critérios de essencialidade e relevância, e, portanto, deverão ser objeto de reversão de glosa.

GÁS FREON

O gás freon é um fluido refrigerante utilizado no resfriamento de torres de condensação e geladeiras de armazenagem dos componentes químicos necessários à produção dos produtos finais.

Na hipótese de não haver o resfriamento garantido pelo gás freon, os componentes utilizados pela recorrente como matéria prima, submetidos à temperatura ambiente decompõem-se, podendo até mesmo causar a explosão do recipiente em que se encontra armazenado.

Desta forma, mostra-se como componente indispensável ao processo produtivo do contribuinte. Portanto, atende aos critérios de essencialidade e relevância, e, portanto, deverão ser objeto de reversão de glosa.

Em resumo, a relação abaixo contempla todos os itens que, por critérios de relevância ou essencialidade, devem ter suas glosas revertidas, com base no que restou decidido no REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ e pela RFB, através do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018:

ÁGUA BRUTA

ANTI ENGRIPANTE PASTA

AR DE INSTRUMENTO (CONSUMO) AREIA CLASSIFICADA

AREIA QUARTZO TORPEDO BIOCIDA LÍQUIDO STABREX ST 70 BORRACHA SEBS

CAL HIDRATADA

CALCITA BRITADA GRANULOMETRIA 50 - 200MM CARBONATO SÓDIO

CARVAO

CARVAO ATIVADO FILTRASORB F-600

CL2 - ADITIVO CLARIFICANTE MILLAD NX8000 CLORO LÍQUIDO

COLA GRIP FIX

COLA P/BORRACHA

COLA QUENTE ANTIDERRAPANTE COMBUSTIVEL PARA VEICULOS ENERGIA ELETRICA CONSUMO 230 KV FLUIDO TERMICO DTA

FREON GLP

GAS INDUSTRIAL GAS NATURAL GRAXA - VASELINA

GRAXA LIQUIDA LUBRIFICANTE HHS 2000 COD.GRAXA LITIO NLGI 3 20KG LUBRAX GMT-3 HEXENO-1

HIDRAZINA 34,7 - TOT BIN HIDROGENIO GASOSO HIPOCLORITO DE SODIO INIBIDOR ACIDO NALCO 6587.11INIBIDOR CORROSÃO

INIBIDOR POLIMER PETROFLO 20Y3103KURITA OXA 101

LA 3224B ALQUILAMINA AQUOSA

LAURIL SULFATO DE SODIO (TEXAPON) ZACD M-47 - SOLVENTE ISOPARAFINICO INODORO MATERIAL MANUT/CONST. AREA PREDIAL /IND. MATERIAL MANUTENCAO DE VEICULOS MATERIAL SERVICO MANUTENCAO MECANICA NITROGENIO GAS

NITROGENIO LIQ

NR1 - BENZOATO DE SODIO

OLEO COMB MAT PRIMA LEVE LCI CARRETAOLEO COMBUSTIVEL BPF

OLEO COMPRESSOR 200L PTN-255-QOLEO DIESEL

OLEO FLUENT LUB 318

OLEO INDL ISAMATIC IPIRANGA OLEO ISOL AV-60-IN PETROBRASOLEO LUB SHELL FLU 41

OLEO LUBRIFICANTE

OLEO SINTETICO REF KLUBER SYNT H GH6-460P447-SOLVENTE C9 DIHIDROGENADO PETROFLO

Produto Genérico

PROPANO - AGENTE TRANSF. CADEIA

SEQUESTRANTE OXIGENIO 22130.11LSODA CAUSTICA

SOLVENTE AROMATICO AROLSOLVENTE DMF

SOLVENTE HOTMELT-O-CLEANSULFATO ALUMINIO

TRAPO MISTO TUBO METALON

UREIA CO(NH2)2 EMB. SACO 25 KG.VAPOR DE 15KGF/CM2

VASELINA

Dessa forma, adoto as razões do relatório de diligência para reversão das glosas.

1.1.5 ITENS NÃO REVERTIDOS PELA UNIDADE DE ORIGEM – GLOSA 2

Os itens abaixo não foram revertidos pela unidade de origem, vejamos:

ABRACADEIRA, BIG BAG, BOBINAS DE ENVASAMENTO, CAPA TRANSP P/ PALETIZADO, CAPUZ VINICON, CHAPA DE PAPELAO, CONTAINER FLEX, CONTENTOR FLEXIVEL, ETIQUETA, FILME STRETCH, FIO RECHEIO, FIO POLIESTER, FITA ADESIVA, FITA PAPEL, LACRE PLÁSTICO, LONA PLASTICA, MAG BAG, PALETE, SACARIA, SACO ACONDIC., SACO PAPEL, SACO PLAST, SOLVENTE LIMPEZA/RECODIFICACAO, TAMBOR 200L

A fiscalização aduz que:

Ainda que as citadas aquisições sejam importantes para o contribuinte, tais itens são utilizados após a finalização do processo de produção dos bens. São itens utilizados nas operações venda/transporte dos produtos acabados, consoante, inclusive, o que explicita o Parecer Técnico IPT, 05/06/2012, colocado à disposição do órgão julgador, em sede de Manifestação de Inconformidade, sob o título “Documentos Comprobatórios - Outros - Doc 8” (fls. 572-957), do qual recortamos trecho do item 3.3.2 – Insumos para embalagem:

(...)

Acrescente-se também que tais itens utilizados posteriormente ao processo produtivo, ainda que sejam despesas realizadas na fase de vendas ou comercialização, não gerariam direito a crédito conforme inciso IX, do art. 3º da Lei 10.833/2003 haja vista não se caracterizarem comofrete na operação de venda ou despesas de armazenagem.

De acordo com o conceito ampliado de insumo, trazido pelo Parecer Normativo COSIT nº 05, apenas as embalagens de apresentação permitem o creditamento, pois elas são essenciais à produção, ou seja, compõem o produto de modo que sem elas ele não existiria.

Diferentemente, a embalagem de transporte não possui as características de essencialidade e relevância, isto é, a sua falta não inviabiliza a existência do produto acabado, pois apenas se destina a facilitar o seu transporte, e, ademais, são utilizadas após o término do processo produtivo.

No entanto, em caso análogo no PAF nº 13502.901045/2012-36, o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, proferiu voto assim constante na ementa e dispositivo;

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.

O conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS/Pasep e de Cofins, deve ser verificado à luz dos critérios de essencialidade e relevância adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES. CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. CONDIÇÕES DE APROVEITAMENTO.

O crédito acumulado nos períodos de apuração anteriores ao que se analisa devem ser solicitados em Pedidos de Compensação/Ressarcimento específicos para cada trimestre respectivo. É a regra estabelecida pela legislação, cuja Lei nº 9.430/96 confere à Secretaria da Receita Federal a competência para disciplinar como deverão ser efetuados os procedimentos de restituição, compensação e ressarcimento, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 900/2008.

(...)

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por maioria de votos, para: (a1) negar provimento em relação a paletes, vencidos os Conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, João Paulo Mendes Neto e Márcio Robson Costa; e (a2) negar provimento em relação a despesas com redes de transmissão de energia elétrica, vencidos os Conselheiros Luis Felipe de Barros Reche, João Paulo Mendes Neto e Márcio Robson Costa; e (b) por unanimidade de

votos, para: (b1) reconhecer créditos em relação a água bruta e água clarificada, água desmineralizada, sulfato de alumínio, soda cáustica, cloro líquido, cal hidratada, cal virgem, antiespumante Dehydran, Tego antiespumante, nitrogênio gasoso/líquido, propano 98% pureza CFE, solvente DMF, gás freon, tego antifoam, inibidores de corrosão sequestrantes de oxigênio e biocidas (Cortrol IS 3020, Flogard, Optisperse, Sulfito sódio), Kurita Oxa 101, Kurinpower a-407 e Kurita Oxm 201, óleo compressor, hipoclorito de sódio, Kuriroval, Kurizet, Petroflo, lauril sulfato de sódio, sulfito de sódio, tambor, vaselina, vaselina byk, graxa, carbonato de sódio, areia, esferas cerâmicas, Dianodic, Spectrus, anel, arruela, barra chata, acoplamentos, porcas, parafusos, buchas, barra redonda, barra roscada, condutores, parafusos, chapas, disjuntores, pingues, pastilhas, pinos, relés, rotores, eixos, eletrodos, eletrodutos, fianges, mangueiras, tampa de borracha, gaxetas, vareta para solda, válvulas, tubos, molas, transmissor, terminal, união, curvas, fusíveis e suas bases, juntas, cabos, conectores, sacarias, sacos, papel extensível, big bags, mag bags, bulk liner injetor e sacas para big bags; container/contentor flexível (SanBag) e o big bag flexível; bobina/filme/filme stretch; etiquetas de papel, formulários e fitas adesivas afixadas nas embalagens, os marcadores e tinta específica para a impressora; e fios de algodão e poliéster, barbante, lonas, papelão, clorofórmio, acetona, solução tampão, ar sintético, monoetileno glicol - MEG, Catalisador, Equipamento de Proteção Individual - EPI, Vapor, argônio, ar sintético, borracha, desengraxante, óleo silicone 10.000 cs, sílica, talco micronizado, fluido térmico, multilimpador espumante; (b2) reconhecer créditos em relação a fretes na aquisição de insumos, serviços associados aos materiais de embalagem, serviços da área de manutenção e conservação industrial, ar de instrumento, ar de serviço, e créditos do "SAP" referentes à depreciação dos imobilizados utilizados nos centros de custo MAN1; (b3) dar provimento ao pedido subsidiário para que seja reconhecido o crédito SAP em análise a partir do momento do início da depreciação tido como correto pela Fiscalização, qual seja, na data em que a peça foi instalada no equipamento respectivo; (b4) não conhecer das alegações referentes aos insumos que não constam da autuação: resinas aniônicas, catiônicas e permutadoras de íons, Hidróxido de Cálcio, Carvão Ativado e KuriverterBetzDearborn H218, GLP, TEAL - trietil alumínio e isoprenil, hidrogênio, óleo mineral, queimadores de gás, junta de vedação, carvão REF 3700, óleo combustível, e gás natural; e (b5) negar provimento em relação aos demais itens (capuz de plástico e filme de polietileno; e braçadeiras, caixas de papelão, filmes, fitas, colas, botoeira mont alum ligadesl, bujão eletrod alum quadrada, caixa lig aluminio fund tgvp retan npt, capacitor eletrolítico, chave seccionadora, chumbador fix perf aco carb compr, contra pino, corrente rolo passo, disco corte metal grana, disjuntor termomag, eletroduto, feltro tsn, grampo, manometro, modulo / display / teclado, multimetro, regua, tubing, material de construção, material de manutenção, material p/ máquinas de carga e guindastes, material para serviço de instrumentação, rolamento, serra máquina aço, tee femea aço/ tee união aço, créditos do SAP com data de início da depreciação anterior à data de aquisição / utilização, Créditos do "legado", fretes para movimentação de mercadorias entre estabelecimentos do recorrente ou para armazenagem, e créditos de períodos anteriores).

(...)

Sopesando os argumentos, e mesmo entendendo corretos os argumentos utilizados pela Fiscalização, verifico que os produtos **“sacarias, sacos, papel extensível, big bags, mag bags, bulk liner injetor e sacas para big bags; container/contentor flexível (SanBag) e o big bag flexível; bobina/filme/filme stretch; etiquetas de papel, formulários e fitas adesivas afixadas nas embalagens, os marcadores e tinta específica para a impressora; e fios de algodão e poliéster, barbante, lonas, papelão”** se enquadram no conceito de embalagens, e voto por dar provimento ao pedido quanto a estes produtos.

No tocante aos palletes; capuz de plástico e filme de polietileno; e braçadeiras, caixas de papelão, filmes, fitas, colas.

Voltamo-nos, na espécie, a sacarias, sacas, sacos, big bags, mag bags ou em contêineres empilhados, a depender da quantidade, em pallets para fins de transporte do setor de ensacamento para o estoque e posterior destino aos compradores, bem como a filme/filme stretch, braçadeiras, caixas de papelão, filmes, fitas e colas que têm por finalidade manter agrupadas por espécie e quantidade as embalagens vedadas e lacradas.

Os materiais de embalagem utilizados com a finalidade de manter o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições são considerados insumos de produção. Em conformidade com o parecer técnico do IPT são utilizados no ensacamento e acondicionamento do polietileno produzido, sendo que o produto final é apresentado na forma de pó, pellets e microsferas, afigurando-se inviável seu armazenamento e posterior venda sem o devido armazenamento.

Observe-se, em especial naquilo que toca aos pallets, que se está diante de material classificado como “one way”, não retornável, integrando, portanto, a embalagem do produto final, e retirá-los seriam inviabilizar a venda, pois sobre eles são agrupados os sacos e posteriormente o conjunto é envolvido em capas, capuzes, plásticos e plásticos filmes, nos termos do parecer técnico voltado a analisar especificamente a função dos estrados.

Dessa forma, revento às glosas.

1.1.6.1 - GLOSA 3 - RELATIVAS À RUBRICA SERVIÇOS UTILIZADAS COMO INSUMOS

Assim compreendeu a fiscalização em seu relatório fiscal:

Glosa 3 - Relativas à Rubrica Serviços Utilizados como Insumos

Item 13 do TVF – Serviços de Industrialização CFOP 1.124 e 2.124 e
Item 14 do TVF – Serviços de Manutenção e Conservação Industrial

Nesse ponto, foram glosados serviços contratados sob as rubricas PINTURA INDUSTRIAL; MANUTENÇÃO INDUSTRIAL; INSPEÇÃO DE EQUIPAMENTOS E MANUTENÇÃO CIVIL; ISOLAMENTO TÉRMICO, REFRAATÓRIO E ANTIÁCIDO; ASSESSORIA E CONSULTORIA TÉCNICA PARAMANUTENÇÃO; MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE LABORATÓRIO; SERVIÇOS DE CALDEIRARIA, DE MECÂNICA E DE ELÉTRICA; SERVIÇOS DE ACESSO PARA MANUTENÇÃO E MONTAGEM; GERENCIAMENTO DE EMPREENDIMENTOS E PARADAS; SERVIÇOS DE INSTRUMENTAÇÃO; SERVIÇOS DE TUBULAÇÃO; SERVIÇOS DE LIMPEZA INDUSTRIAL; SERVIÇOS DE

AUTOMAÇÃO e mantidos os créditos referentes aos CFOP 1124 e 2124 -IndustrializaçãoEfetuada por Outras Empresas, conforme tabela abaixo, extraída do TVF:

Sobre o tema, o contribuinte afirma que se constitui de diversas unidades fabris destinadas à industrialização e a comercialização de produtos petroquímicos de primeira e segunda geração. Afirma ainda que, para a produção dos seus diversos produtos finais se desenvolva regularmente, é imprescindível que o contribuinte mantenha suas plantas industriais em perfeito estado de funcionamento, sempre com vistas a otimizar os processos produtivos ali desenvolvidos e minimizar os riscos inerentes às suas atividades.

Por esta razão, é essencial que a estrutura física das referidas unidades fabris, suas máquinas e equipamentos e demais instalações que guarnecem seus parques industriais, sejam submetidos a regulares e periódicos serviços de monitoramento, manutenção, higienização e eventuais reparos.

Sustenta ainda que nestas circunstâncias é que se tem por fundamental relevância a contratação de diversas empresas para, de acordo com suas respectivas especialidades, manter a unidade, em sua integralidade, apta ao perfeito exercício da atividade econômica nela desenvolvida. Ressalta que tal manutenção perpassa não somente pelas máquinas, equipamentos e acessórios das unidades, mas também pela estrutura física (civil) nas quais está instalada.

E finaliza que todos esses serviços constituem em efetivos custos inerentes à produção, não podendo ser dissociados do contexto em que se encontram inseridos, tão clara é a sua relevância dentro do processo produtivo desempenhado no parque fabril do contribuinte.

Sobre o tema, o Parecer Normativo Cosit 05/2018 assim disciplina a questão nos seus parágrafos 20, 21, 22, 23, 81, 88 e 89:

Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação o 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” (fls. 62 do inteiro teor do acórdão), não constada tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sempre juízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento.

Para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinham sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

81. Questão importantíssima a ser analisada, dada a grandeza dos valores envolvidos, versa sobre o tratamento conferido aos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b) contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, recondicionamento, etc.) perante outras pessoas jurídicas, com ou sem fornecimento de bens.

Ocorre que, conforme demonstrado acima, a aludida decisão judicial passou a considerar que há insumos para fins da legislação das contribuições em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, e não somente na etapa-fim deste processo, como defendia a esta Secretaria.

Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

Assim, considerando os documentos e informações trazidos ao processo, bem como o disposto na decisão do STJ e no Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, os serviços acima atendem aos critérios da essencialidade e relevância exigidos para a caracterização deles como insumos, devendo, portanto, suas glosas serem revertidas.

ITEM 1.1.6.2

Item 15 do TVF – Serviços Variáveis

Quanto a rubrica Serviços Variáveis de Produção (conta balancete n.º 41010105), disposto no item 15 do Termo de Verificação Fiscal, consta que ela possui as seguintes subcontas: “Tratamento de Efluentes Líquidos”, “Destinação de Resíduos”, “Serviços em Embalagens”, “Aluguel Tanque p/ Armaz-MP/INS”, “Serviço de Distribuição por Dutovia”, “Tratamento com Produtos Químicos”, “Renovação de Anodos de Célula” e “Frete p/ Movimentação de PA p/ consumo”.

Relativamente aos serviços de “Tratamentos de Efluentes” e “Destinação de Resíduos”, o Parecer Normativo COSIT n.º 05, de 17/12/2018, dispõe:

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.

50. Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra e que, nos autos do AgRg no REsp 1281990/SC (Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 05/08/2014), não foram considerados essenciais à atividade de uma pessoa jurídica prestadora de serviços de mão de obra ,e, conseqüentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

51. Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPIs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este.

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação; c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.

Assim, tais dispêndios relativos a serviços de tratamento de efluentes e destinação de resíduos serão objeto de reversão de glosa.

Quanto aos demais serviços (“Serviços em Embalagens”, “Aluguel Tanque p/ Armaz- MP/INS”, “Serviço de Distribuição por Dutovia”, “Tratamento com Produtos Químicos”, “Renovação de Anodos de Célula”, “Frete p/ Movimentação de PA p/ consumo”), não vemos, sob a égide do Parecer Normativo COSIT nº 05, de 17/12/2018, motivos para não os considerar como essenciais dentro do processo produtivo desse contribuinte. Portanto, serão também objeto de reversão de glosa, haja vista a essencialidade dos itens.

Contudo, envolvendo matéria idêntica, essa Turma Julgadora reverteu todas as no PAF nº13502. 900009/2012-55 de Relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira, assim compreendeu:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010 APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018 (critérios da essencialidade e a relevância).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas indicadas nos itens 5.3.2 (material de embalagem), 6.1 (serviços de transporte de insumos), 6.2 (serviços relacionados aos materiais de embalagem), 6.3.1 (pintura industrial), 6.3.8 (serviços de acesso para manutenção) e 9.2 (fretes nas vendas) do voto da Relatora.

Dessa forma, voto por reverter todas as glosas.

1.1.7 GLOSA 4 - RELATIVAS ÀS DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDAS

Aduz unidade de origem;

Item 16 do TVF – Frete entre Estabelecimentos

Quando da análise do presente item, a autoridade fiscal, vide Item 16 respectivo Termo de Verificação Fiscal, efetuou a glosa das rubricas, “Fretes de Transferência de Produtos Acabados”, “Frete de Remessa para Armazenagem”, “Frete de Vendas para Empresas Ligadas” e “Fretes p/ Armazenagem Contingencial MI” nos valores correspondentes:

(...)

Portanto, a princípio, poderia o contribuinte apurar crédito de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos calculado somente sobre os gastos com fretes na venda de produtos, desde que o ônus fosse suportado pelo vendedor.

Quanto ao frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias/insumos, não há previsão legal específica para o cálculo de créditos da não cumulatividade. Entretanto, os incisos I e II do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 preveem a hipótese de cálculo de crédito na compra de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumo.

(...)

Assim, o frete na aquisição de mercadorias, quando contratado de pessoa jurídica e suportado pela adquirente dos bens, pode, em princípio, gerar créditos das contribuições, uma vez que, nessa situação, ele integra o valor de aquisição delas. O crédito apurado sobre os valores pagos a título de frete nas aquisições decorre, no caso, da técnica contábil e fiscal que integra tais despesas ao custo de aquisição do bem.

(...)

Assim, somente os gastos com frete na venda de mercadorias e gastos relativos a despesas com frete na compra de insumos gerariam direito a créditos da não cumulatividade, os demais tipos de frete, por falta de previsão legal, não originariam tal direito.

Portanto, os dispêndios efetuados pelo contribuinte a título de “Fretes de Transferência de Produtos Acabados”, “Frete de Remessa para Armazenagem”, “Frete de Vendas para Empresas Ligadas” e “Fretes p/ Armazenagem Contingencial MI” deverão ser objeto de manutenção de glosa.

Assim, serão mantidas as glosas relativas a “Despesas de Armazenagem e Frete nas Operações de Vendas”, nos valores de R\$ 17.655.594,44 (outubro/2010), R\$ 17.372.198,60 (novembro/2010) e R\$ 12.117.195,84 (dezembro/2010).

Afirma a Recorrente que as mercadorias transferidas para os centros distribuidores ou remetidas para armazenagem têm sempre por destino a sua posterior comercialização, seja no mercado interno, seja para o exterior. Ou seja, tais transferências ou remessas para armazenagem precederiam futuras remessas para clientes adquirentes, se integrando à própria operação de venda, não se configurando assim em operações isoladas, mas sim etapas do percurso que os produtos percorrerão até seus destinatários finais. Seriam, assim, despesas essenciais para que se operacionalize e se aperfeiçoe a venda das mercadorias produzidas.

Com base no acima exposto, entendo ser necessária a reversão da glosa dos créditos de fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente. A mesma solução serve a glosa dos fretes para vendas para empresas ligadas à Recorrente.

Conforme demonstrado nas impugnações e documentos trazidos com as mesmas, trata-se de empresas que, embora mantenham vínculo societário, são independentes juridicamente. Os documentos (notas fiscais e conhecimento de transporte) demonstram a realização de operações de venda e não transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Desta feita, tratando-se de frete de venda a terceiros, entendo que a glosa deve ser revertida e garantido a Recorrente o direito ao crédito.

1.1.8 DAS GLOSAS COM SERVIÇO DE ENERGIA

Segundo depreendemos da análise do processo em discussão a autoridade fiscal entende não haver direito ao crédito das contribuições relativo às despesas com o uso e transmissão de rede de energia elétrica, despesas incluídas nos gastos com energia elétrica.

Ao contrário da fiscalização, interpreto que também em relação aos valores de transmissão e distribuição da energia elétrica devem ser reconhecidos os créditos.

Atento à redação do inc. III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, segundo o qual os créditos em questão são calculados em relação à “energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”, e levando em conta não se tratar de benefício fiscal, considero que todos os gastos com energia elétrica, seja a adquirida de concessionárias ou a produzida por conta própria e depois transmitida e distribuída para consumo nos estabelecimentos da pessoa jurídica, dão direito a crédito.

Não há, no inc. III em comento, a limitação vista pela fiscalização. Penso que se o legislador quisesse limitar o crédito apenas à energia elétrica adquirida de concessionária (sem abranger a gerada em unidade própria) devia deixar expressa tal limitação. Ou então diria que na hipótese de produção própria de energia elétrica os créditos não seriam admitidos, em vez de adotar a redação mais abrangente do inc. III (“energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”). Mas o certo é que não há, na legislação que rege a não-cumulatividade do PIS e Cofins, qualquer vedação a que, em vez da aquisição direta da energia elétrica, o contribuinte prefira contratar a transmissão e distribuição, que certamente serão mais baratas.

De acordo com a Nota Técnica da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL nº 554, de 05.12.2006, o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão, assim como o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição, são encargos pagos pelos usuários do sistema de transmissão e distribuição, com base na Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão – TUST e na Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição – TUSD, respectivamente, em função da obrigatoriedade formalização do Contrato de Uso do Sistema de Transmissão/Distribuição – CUST/CUSD, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.648, de 27.05.1998.

Nesse sentido, uma vez que a contratação do uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia é necessária e, nos termos da legislação setorial, obrigatória, as despesas realizadas a título de Encargo de Uso da Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão e/ou Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição não podem ser dissociadas da energia propriamente dita, consumida na produção da empresa.

Portanto, independentemente das despesas efetuadas com a transmissão de energia elétrica ser relativas à energia produzida pelo contribuinte ou à energia adquirida de terceiros, são passíveis de creditamento, podendo ser descontadas da contribuição para o PIS ou da Cofins não-cumulativa apurada.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço em parte do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade, e no mérito voto por dar provimento.

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Redator designado.

Peço vênia ao eminente Relator para divergir quanto aos temas créditos sobre despesas de fretes das rubricas: (1) “Frete p/ Movimentação de PA p/ consumo” e “Fretes de Transferência de Produtos Acabados”, e (2) “Frete de Remessa para Armazenagem” e “Fretes p/ Armazenagem Contingencial MI”.

1 Fretes para movimentação de produto acabado para consumo e frete de transferência de produtos acabados

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

Após esta pequena introdução, adoto como razões de decidir o voto vencedor do exímio Conselheiro Rosaldo Trevisan, em recente decisão da 3ª Turma da CSRF em 16 de março de 2023, no julgamento do Processo n.º 10920.000555/2011-94, formalizado através do Acórdão n.º 9303-013.778, o qual passo a transcrever:

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

operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”).

Entende-se relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial no 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

E o REsp no 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio *web* do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente**: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (*grifo nosso*)

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (*grifo nosso*)

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB no 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp no 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

“(…) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO 55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b)

embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (...)” (*grifo nosso*)

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. O raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei no 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos inequivocamente não constitui uma venda. Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

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

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

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

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

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de

despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.

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

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

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

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

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

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

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida”.

3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.** NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. A 1ª Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Assim, cabe

às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.

3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1º.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.” (AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020) (grifo nosso)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7 DO STJ. **DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.** DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

(...) 4. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

(...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, DJe de 27/4/2020) (grifo nosso)

Esse era também o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, embora não unânime (v.g., nos acórdãos 9303-012.457, de 18/11/2021; e 9303-012.972, de 17/03/2022). E sempre foi o entendimento que revelei nas turmas ordinárias em processos de minha relatoria, que eram decididos, em regra, por maioria, com um (v.g., Acórdãos 3401-005.237 a 249, de 27/08/2018) ou dois conselheiros vencidos (v.g., Acórdãos 3401-006.906 a 922, de 25/09/2019).

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise.

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

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

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

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

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

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

(Acórdão n.º 9303-013.957, Processo n.º 10665.720321/2008-20, sessão de 13 de abril de 2023, Conselheira Liziane Angelotti Meira)

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Redator designado.

Peço vênia ao eminente Relator para divergir quanto aos temas créditos sobre despesas de fretes das rubricas: (1) “Frete p/ Movimentação de PA p/ consumo” e “Fretes de Transferência de Produtos Acabados”, e (2) “Frete de Remessa para Armazenagem” e “Fretes p/ Armazenagem Contingencial MI”.

Fretes para movimentação de produto acabado para consumo e frete de transferência de produtos acabados

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

Após esta pequena introdução, adoto como razões de decidir o voto vencedor do exímio Conselheiro Rosaldo Trevisan, em recente decisão da 3ª Turma da CSRF em 16 de março de 2023, no julgamento do Processo n.º 10920.000555/2011-94, formalizado através do Acórdão n.º 9303-013.778, o qual passo a transcrever:

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

Entende-se relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial no 1.221.170/PR (Tema

779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

E o REsp no 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio *web* do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente**: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (*grifo nosso*)

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (*grifo nosso*)

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB no 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp no 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

“(…) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO 55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (...)” (*grifo nosso*)

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do

texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. O raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei no 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos inequivocamente não constitui uma venda. Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

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

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

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

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

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

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais

configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

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

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

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

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

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida”.

3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.** NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. A 1ª Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.

3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de

creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1º.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.” (AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020) (grifo nosso)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7 DO STJ. **DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.** DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

(...) 4. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

(...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, DJe de 27/4/2020) (grifo nosso)

Esse era também o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, embora não unânime (v.g., nos acórdãos 9303-012.457, de 18/11/2021; e 9303-012.972, de 17/03/2022). E sempre foi o entendimento que revelei nas turmas ordinárias em processos de minha relatoria, que eram decididos, em regra, por maioria, com um (v.g., Acórdãos 3401-005.237 a 249, de 27/08/2018) ou dois conselheiros vencidos (v.g., Acórdãos 3401-006.906 a 922, de 25/09/2019).

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise.

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

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

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

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

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

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

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

2 Frete de remessa para armazenagem e frete de remessa para armazenagem contingencial – mercado interno

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

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

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

No caso em questão, os fretes não se referem a serviços contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos adquirentes. Portanto, a legislação em comento não prevê o creditamento para o caso do serviço do frete de remessa para armazenagem e do frete de remessa para armazenagem contingencial, do que se conclui como indevida a inclusão na base de cálculo dos créditos.

Conclusão

Diante do exposto, apenas no que se referem aos temas aqui analisados, voto por negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas dos créditos sobre as despesas com (1) “Frete p/ Movimentação de PA p/ consumo” e “Fretes de Transferência de Produtos Acabados”, e (2) “Frete de Remessa para Armazenagem” e “Fretes p/ Armazenagem Contingencial MI”.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

Fl. 33 do Acórdão n.º 3301-013.329 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13502.900013/2012-13