



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.902315/2011-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-013.441 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2023
Recorrente BRAKEM S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

CONCEITO E INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade,

Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

CRÉDITO. DESPESAS COM FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

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

CRÉDITO. DESPESAS COM FRETES DE REMESSA PARA ARMAZENAGEM. IMPOSSIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para (1) reverter as glosas dos bens utilizados como insumos, do item 1.1 do voto, ABRAÇADEIRA, PALETE, BIG BAG, MAG BAG, CAPA TRANSP P/ BIG BAG, CAPA PROTEÇÃO PARA BIG BAG, ETIQUETA PARA SACARIA, ETIQUETA PAPEL, ETIQUETA AUTO-COLANTE, CONTAINER, LINNER EM POLIETILENO, LINER INJETOR, FIO RECHEIO, FIO ALGODÃO, FIO POLIÉSTER, CONTENTOR FLEXÍVEL, FITA ADESIVA, FITA CREPE, FITA PAPEL, BOBINA, CHAPA DE PAPELÃO, LACRE PLÁSTICO, LACRE DE SEGURANÇA, LACRE METÁLICO, SACARIA, SACO PLASTICO, SACO DE PAPEL, SACO POLIETILENO, FILME STRETCH, FILME DE COBERTURA PARA PALETE, CAPUZ VINICON LONA SINT, ETIQUETA ADESIVA PARA SACARIA, SOLVENTE PARA LIMPEZA, LONA, TAMBOR, CINTA POLIÉSTER, CORDA, ENCERADO VINILONA, bem como, (2) reverter as glosas, em relação aos bens utilizados como insumos do título 1.2 do voto, somente quanto a DISCO ABRASIVO, DISCO DE CORTE, DISCO DESBASTE, DISCO RUPTURA, BOLSA PARA FERRAMENTAS, LÂMINA SERRA, ARCO DE SERRA, BITS DE USINAGEM, ALICATE, BROCA, TOMADA, TRENA, TRINCHA, PINCEL, DESEMPENADEIRA, CADEADO, CHAVE FENDA, CATRACA SOQUETE, MARTELO, PONTA MONTADA, e (3) reverter as glosas sobre as despesas de “Frete de Vendas para Empresas Ligadas”. Por maioria de votos, reverter as glosas sobre os serviços de industrialização e serviços de transporte, do item 2.1 e 2.2 do voto. Vencido o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negava provimento quanto aos serviços de industrialização. Por maioria de votos, reverter as glosas com serviço de energia elétrica, do título 2.3 do voto. Vencidos os Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negavam provimento neste tópico. Por voto de qualidade, negar provimento para 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 Ari Vendramini (Relator), Laércio Cruz Uliana Junior e Jucileia 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 – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Jucileia de Souza Lima, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de análise do PER – Pedido de Ressarcimento Eletrônico n.º 10622.67071.130707.1.1.09-6499, que trata de pedido de ressarcimento de créditos de COFINS NÃO CUMULATIVA EXPORTAÇÃO, referente ao 2º trimestre de 2007. Vinculada a este crédito foram transmitidas Declarações de Compensação.

Foi emitido o despacho decisório eletrônico n.º de rastreamento 022391161, pela DRF/CAMAÇARI/BA, de fls. 2, onde foi reconhecido parcialmente o direito creditório, sendo homologadas as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Às fls. 24/40 encontra-se o Termo de Verificação Fiscal que fundamentou o despacho decisório eletrônico.

Extraímos os seguintes trechos do TVF :

I - DA AÇÃO FISCAL

1. No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com base no disposto no art. 6º, incisos I e II, da Lei 10.593, de 06/12/2002, com redação dada pela Lei 11.457, de 16/03/2007, foi dado início à diligência fiscal (MPF – D n.º 05.1.04.00-2012-00010-5), junto ao contribuinte acima identificado, para efeito de informação fiscal na análise de Pedidos de Ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS e da COFINS não cumulativos, relativos aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 2008.

2. A partir das análises e constatações efetuadas no referido procedimento foi elaborado o presente Termo de Verificação Fiscal, como se segue.

IV - DA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS

Não apresentação de documentação contábil/fiscal comprobatória

15. O contribuinte apresentou planilhas extraídas de sua contabilidade e arquivos digitais de Notas Fiscais de Entrada dos produtos/serviços constantes da base de cálculo da contribuição para o PIS, produtos relacionados com bens utilizados como insumos no DACON.

16. Procedida, então, uma análise apurada das planilhas extraídas dos registros contábeis e dos arquivos digitais de notas fiscais apresentados, constatou-se que o somatório dos valores constantes dos mesmos, nos casos listados na tabela abaixo, não foi suficiente para comprovar os valores lançados no DACON e detalhados nos memoriais de apuração das bases de cálculo apresentados: “ESPELHO DA COMPOSIÇÃO DO DACON SEGREGADOI POR MI e ME”. Portanto, pela não apresentação de documentação contábil/fiscal comprobatória, mesmo após solicitação de esclarecimentos sobre as diferenças apuradas, por meio do Termo de Intimação Fiscal N.º0002, lavrado em 20/03/2012 e cientificado em 23/03/2012, **tais valores devem ser glosados**, em especial, em DEZ/2008 o valor de R\$1.120.272,70, onde a diferença apontada nos CFOP 1352-Z02 e 2352-Z02, mesmo considerando as notas fiscais com o código de natureza Z07, como solicitou o contribuinte em resposta à intimação supracitada, foram suficientes para justificar integralmente apenas a diferença do mês de NOV/2008, justificando parcialmente (R\$1.315.520,04–R\$195.247,34=R\$1.120.272,70) a diferença do mês de DEZ/2008.

Outra justificativa parcial em DEZ/2008 o valor de R\$742.152,18, onde a diferença inicial de R\$967.145,25 no CFOP 1101, mesmo considerando R\$224.993,07 **em notas fiscais do estabelecimento 42.150.391/0034-39, inicialmente de CFOP 1102, não foram suficientes pra justificar integralmente a diferença apontada.**

Bens Utilizados Como Insumos

Descaracterização do conceito de insumo

17. Seguindo a investigação, por outro viés, procedeu-se a uma análise apurada das planilhas extraídas de sua contabilidade e arquivos digitais de Notas Fiscais apresentados, constatando-se que, em alguns casos, **os bens adquiridos não podem ser caracterizados como insumos geradores do crédito objeto do inciso II, art. 3º, da Lei n.º 10.637/2002, pois não se enquadram dentro do conceito abrangido pelo § 4º, do art. 8º, da IN SRF n.º 404/2004**, conceito este bem explicitado no Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) n.º 65, de 30 de outubro de 1979 (DOU de 06/11/1979).

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

19. Adicionalmente, para esta análise, foi solicitada e apresentada descrição do processo produtivo de cada unidade fabril.

20. Portanto, há de se proceder a glosa desses produtos, relacionados e com explicações detalhadas sobre motivos das glosas, na planilha “INSUMOS E SERVIÇOS GLOSADOS_4ºTRIM2008.PDF”, anexa, uma vez não se enquadrarem no conceito de insumo gerador de direito a crédito a descontar da Contribuição para o PIS apurada no regime não cumulativo, nos termos do artigo 8º, § 4º, da IN SRF 404/2004, a saber, não se tratam de matérias primas nem insumo que se desgaste por conta de contato com o produto em fabricação.

21. Continuando no mérito e, a fim de subsidiar a presente análise, **necessário se faz colacionar alguns decisórios que tratam dos materiais de embalagem, a fim de subsidiar a discussão acerca de sua utilização no processo produtivo do contribuinte.**

(...)

22. Nesse mesmo sentido, o Acórdão n.º 13 – 24.619 da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (DRJ/RJO II), exarado em 30/04/2009, assim tratou a questão das embalagens:

‘Necessário, aqui, tecer alguns comentários acerca da diferenciação entre as embalagens que acondicionam diretamente aos produtos e a eles se incorporam, e aquelas utilizadas apenas para o seu transporte.’

(...)

23. Com base na interpretação da legislação tributária e no entendimento extraído de tais decisórios, **os materiais de embalagem e os produtos utilizados no acabamento desses materiais de embalagem**, tais como abraçadeira, palete, big bag, mag bag, capa para palete, capa para big bag, cola, etiqueta, filme, fita, lacre, chapa de papelão, papelão ondulado, folha de papelão, container, liner, contentor flexível, tambor, folha plástica, lona, saco, tinta, marcador

esferográfico, solvente para impressora e **outros produtos discriminados na planilha “INSUMOS E SERVIÇOS GLOSADOS_4ºTRIM2008.PDF”, anexa, foram glosados.**

24. **Além disso, existem outros produtos**, tais como água clarificada, água desmineralizada, ar de instrumento, ar de serviço, nitrogênio, vapor não utilizado como energia térmica e **demais itens classificados como meras utilidades, não exercendo funções nem de matérias primas, nem de insumos, uma vez que não se desgastam ou deterioram em função de um contato direto com o produto em fabricação.**

Serviços Utilizados Como Insumos

(...)

27. O contribuinte apresentou planilhas e arquivos digitais de Notas Fiscais de Entrada para confirmação dos valores constantes da base de cálculo da contribuição para o PIS relacionados, no DICON, como serviços utilizados como insumos.

28. Procedida, então, uma análise apurada das planilhas e das Notas Fiscais apresentadas, constatou-se que, em alguns casos, **os serviços contratados não podem ser caracterizados como insumos geradores do crédito objeto do inciso II, art. 3º, da Lei n.º 10.637/2002, pois não se enquadram dentro do conceito abrangido pelo § 4º, do art. 8º, da IN SRF n.º 404/2004**, conceito este bem explicitado no Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) n.º 65, de 30 de outubro de 1979 (DOU de 06/11/1979).

29. Dentre os serviços contratados sob os códigos CFOP 1124 e 2124 constata-se que a maior parte refere-se a serviços aplicados a materiais de embalagem de transporte que, conforme explicado nos parágrafos 21 a 23 deste termo, não geram direito a crédito.....

(...)

Serviços de Transporte CFOP 1352 e 2352

30. Dentre os serviços contratados sob os códigos CFOP 1352 e 2352 constata-se que uma parte refere-se a serviços de transporte de bens que não são insumos e, portanto, não geram direito a crédito. Por óbvio, se os bens transportados não são insumos que geram creditamento, tampouco os serviços de transporte destes bens.

Serviços de manutenção e conservação

31. Ainda segundo os memoriais de apuração da base de cálculo apresentados pelo contribuinte, foram lançados na linha 03 da Ficha 06A do DACON valores relativos as contas de RESULTADO (3) ligadas a GASTOS OPERACIONAIS (3401) com MATERIAIS (340102) e com MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO (340104), essas últimas, elencadas abaixo.

(...)

32. Analisando caso a caso, embora seja necessário submeter a estrutura física da planta industrial a regulares e periódicos serviços de monitoramento, manutenção, higienização e eventuais reparos, bem como averiguar o estado de conservação das máquinas, equipamentos e acessórios, **os serviços caracterizados como insumos, para fins de creditamento do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado à venda.** Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

33. Assim exposto, verifica-se que tais serviços não são aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado à venda, pois, em nenhum deles, há aplicação direta no processo produtivo, o que, de fato, não possibilita suas utilizações para apuração de créditos a descontar de contribuições sociais não cumulativas. Portanto, todo o valor discriminado na tabela acima deve ser glosado.

Serviços Variáveis de Produção

34. Foram lançados, também, na linha 03 da Ficha 06A do DACON, conforme memoriais de apuração da base de cálculo apresentados pelo contribuinte, valores relativos à SERVIÇOS VARIÁVEIS DE PRODUÇÃO (4101010501), elencados abaixo.

(...)

Segundo resposta ao Termo de Intimação Fiscal N.º0002, apresentada em 19/03/2012, o contribuinte informa que, nesta rubrica, foram alocados valores relativos a Serviços de Transmissão de Energia Elétrica e Serviços de Tratamento de Efluentes.

35. Tais serviços não são aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado à venda, pois, em nenhum deles, há aplicação direta no processo produtivo, o que, de fato, não possibilita suas utilizações para apuração de créditos a descontar de contribuições sociais não cumulativas. Portanto, todo o valor discriminado na tabela acima deve ser glosado.

Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda Fretes de Transferência

36. Neste ponto, cabe transcrever abaixo as conclusões das Soluções de Divergência da COSIT n.º 11/2007 e 26/2008.

(...)

37. Em função disso, **as despesas com frete** de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica que porventura tenham sido consideradas na base de cálculo dos créditos a descontar das contribuições devidas **devem ser glosadas.**

. Verifica-se, da análise dos trechos do TVF, que a ação fiscal partiu da premissa, para análise e apuração dos créditos no sistema da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/PASEP, estabelecida pela IN SRF n.º 404/2004 .

Contra este Despacho Decisório Eletrônico a requerente apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 705/812), acompanhada dos documentos de fls. 813/1749. Posteriormente anexou a mesma Manifestação outros vários documentos.

A DRJ/JUIZ DE FORA apreciou as razões de defesa, no Acórdão n.º 09-64682, exarado pela sua 2ª Turma, do qual, por economia processual e por descrever de forma acurada os fatos, adoto e reproduzo o relatório :

O interessado transmitiu o PER n.º 10622.67071.130707.1.1.09-6499, no qual requer ressarcimento de crédito relativo a Cofins não-cumulativa – exportação do 2º trimestre de 2007; Posteriormente transmitiu as Dcomps n.º 03701.70508.130707.1.3.09-0880, 41583.51510.300707.1.3.09-7591 e 05087.06516.190707.1.3.09-0042, visando compensar os débitos nela 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 SOBRESTAMENTO DO PRESENTE PROCESSO ATÉ O DESFECHO DO PAF 13502.903006/2011-92;

b) DA GLOSA DECORRENTE DA FALTA DE APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS COMPROBATÓRIAS DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS;

c) DA GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS;

c.1) DA INCORRETA INTERPRETAÇÃO DADA AS NORMAS DE REGÊNCIAS DA COFINS;

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

c.2.1) Água Bruta, Cloro Líquido, Antiespumantes, Água Desmineralizada, Água clarificada, Ar de Instrumento, Gás Nitrogênio e Nitrogênio Líquido, Vapor, Propano, Solvente DMF, Inibidores De Corrosão e Corshield, Sulfato de Alumínio Soda Cáustica e Cal Hidratada e Cal Virgem, Carbonato de Sódio, Esferas de Cerâmica, Ar de Serviço, Tego Antifoam, Gás Freon, Hipoclorito de Sódio Kuriroyal e Kurizet, Monoetilenoglicol, Lauril Sulfato de Sódio e Sulfito Sódio, Tambor, Junta de Vedação, Partes e peças de Reposição utilizadas na manutenção rotineira, Material de embalagem, Vaselina, Vaselina BYK, Gelatina Microbiologia, Dianodic e Spectrus;

d) DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO;

d.1) Serviços de transporte de 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 de tratamento de efluentes e análises físico-químicas de efluentes;

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

f) DA INTERPRETAÇÃO DA IN SRF N.º 404 CONFORME A LEI N.º 10.833/03;

g) DA GLOSA INDEVIDA DAS DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA;

f) DA GLOSA INDEVIDA DAS DESPESAS COM FRETE;

n) REQUER AINDA QUE SEJA REALIZADA DILIGÊNCIA FISCAL EM VISTA DA CONTROVÉRSIA EXISTENTE;

Foi requerido diligência fiscal por meio do Despacho n.º 25, de 24 de maio de 2013;

É o breve relatório.

A DRJ/JUIZ DE FORA assim ementou seu Acórdão, ao analisar as razões de defesa :

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007

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 n.º 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

Ainda irresignada, a impugnante apresentou Recurso Voluntário, dirigido a este CARF.

Diante das razões apresentadas, esta turma julgadora emitiu a Resolução 3301-001.255, em 22/08/2019, determinando que a Unidade de Origem :

- a) diante da nova interpretação dada ao conceito de insumos, realize uma reapuração das contribuições nos termos do Parecer Normativo COSIT n.º 05/2018;
- b) dê conhecimento á autoridade fiscal responsável do Parecer Técnico n.º 20.465301, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas, para utilização na análise dos insumos e
- c) em respeito ao princípio da verdade material, analise as razões e os documentos apresentados como “razões complementares á manifestação de inconformidade.”

Efetivada a diligência solicitada, em trabalho técnico a ser elogiado, pela precisão técnica com que foi confeccionado, a autoridade fiscal reverteu várias glosas, mantendo outras, que serão detalhadas no voto.

A ora recorrente, ao ter ciência da diligência, apresentou razões de defesa contra tal diligência.

Os autos, então, vieram a julgamento.

É o que bastava relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

O recurso voluntário interposto atende aos requisitos do artigo 67 do Anexo II do RICARF, portanto, deve ser aceito.

O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS.

Pondo um fim á controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a posição refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial n.º

1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa :

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

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

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 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, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados

direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

. Do Contrato Social da recorrente extraímos que o seu objeto social é a industrialização e a comercialização de produtos químicos e petroquímicos,

Após a devida diligência fiscal, foi emitido o Relatório de Diligência Fiscal (e-fls. 2518/2558), onde a autoridade reverteu diversas glosas, mantendo as seguintes (acompanhadas dos argumentos) :

1 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

1.1 - ABRAÇADEIRA, PALETE, BIG BAG, MAG BAG, CAPA TRANSP P/ BIG BAG, CAPA PROTEÇÃO PARA BIG BAG, ETIQUETA PARA SACARIA, ETIQUETA PAPEL, ETIQUETA AUTO-COLANTE, CONTAINER, LINNER EM POLIETILENO, LINER INJETOR, FIO RECHEIO, FIO ALGODÃO, FIO POLIÉSTER, CONTENTOR FLEXÍVEL, FITA ADESIVA, FITA CREPE, FITA PAPEL, BOBINA, CHAPA DE PAPELÃO, LACRE PLÁSTICO, LACRE DE SEGURANÇA, LACRE METÁLICO, SACARIA, SACO PLASTICO, SACO DE PAPEL, SACO POLIETILENO, FILME STRETCH, FILME DE COBERTURA PARA PALETE, CAPUZ VINICON LONA SINT, ETIQUETA ADESIVA PARA SACARIA, SOLVENTE PARA LIMPEZA, LONA, TAMBOR, CINTA POLIÉSTER, CORDA, ENCERADO VINILONA

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 de venda/transporte dos produtos acabados, consoante, inclusive, o que explicita o Parecer Técnico IPT 20 465-301, de 05/06/2012, colocado à disposição do órgão julgador, em sede de Manifestação de Inconformidade, sob o título “Documentos Comprobatórios - Outros - Doc 13_Parecer Técnico” (fls. 1214-1599), do qual recortamos trecho do item 3.3.2 – Insumos para embalagem:

Insumos para embalagem

Para que possa ser mantida a integridade dos materiais produzidos e de suas características durante o transporte e comercialização, sem que ocorra qualquer contaminação aos produtos, todos são devidamente embalados, conforme suas características específicas.

Conforme já descrito no Item 3.2.4.4, os produtos fornecidos na forma de pellets podem ser embalados em sacos de polietileno de 25 kg, agrupados em paletes revestidos por uma folha de papelão e envolvidos em filme stretch, ou ainda em big bags com 1250 kg, também suportados em paletes de madeira revestidos por folha de papelão e envolvidos por filme stretch. Para tanto, são necessários os materiais: filme de polietileno, contêineres flexíveis (comumente chamados de big bags), filme stretch, paletes de madeira, folhas de papelão, lacres para big bag e capas protetoras.

Os filmes e capas protetoras são utilizados com o objetivo de preservar as qualidades dos produtos ensacados, evitando sua contaminação por partículas ou por umidade, que comprometem sua qualidade e seu uso na produção de plástico.

Ainda conforme descrito no Item 3.2.4.4, a embalagem do produto polietileno de ultra alto peso molecular (PEUAPM), fornecido na forma de pó, é realizada com o uso de sacos valvulados, sacolões de rafia denominados “Mag Bag” ou de caixas de papelão especiais denominadas “Gaylord” revestidas internamente com filme de polietileno. Ambas as embalagens são acondicionadas sobre paletes de madeira revestidos por uma folha de papelão, são também revestidas por filme do tipo stretch. Para estas embalagens, são necessários: sacos valvulados fabricados em PEAD, caixas de papelão laminado especiais (“Gaylord”), sacos especiais (“Mag Bag”), filme de polietileno, filme stretch, paletes de madeira e folhas de papelão e capas protetoras.

Finalmente, todas as embalagens recebem identificação de lote com informações pertinentes acerca do produto, através de etiquetas impressas em jato de tinta. Para a confecção e uso destas etiquetas, são necessários: etiquetas de diversos modelos, tinta específica para a impressora utilizada e diluente específico para tinta. Ainda, é necessária uma solução de limpeza específica, para o desentupimento dos cartuchos, agulhas e bicos, operação rotineira que deve ser realizada para remoção da tinta seca dos cabeçotes impressores e garantia do processo. (grifos nossos)

Dessa forma, resta comprovado que os presentes itens glosados a título de Bens Utilizados como Insumos no Termo de Verificação Fiscal e mantidos no Acórdão n.º 09- 64682, da 2ª Turma da DRJ/JFA (13502.902315/2011-45), são, conforme demonstrado pelo próprio contribuinte, utilizados posteriormente ao processo produtivo para acondicionamento de transporte e disponibilidade de vendas, genericamente denominados itens de “embalagem de transporte”

1.2 - DISCO ABRASIVO, DISCO DE CORTE, DISCO DESBASTE, DISCO RUPTURA, BOLSA PARA FERRAMENTAS, LÂMINA SERRA, ARCO DE SERRA, BITS DE USINAGEM, ALICATE, BROCA, TOMADA, TRENA, TRINCHA, PINCEL, DESEMPENADEIRA, CADEADO, CHAVE FENDA, CATRACA SOQUETE, MARTELO, PONTA MONTADA, LÂMPADA FLUOR, LÂMPADA FLUORESCENTE, LÂMPADA INCANDESCENTE, LÂMPADA MISTA, LÂMPADA VAPOR, PILHA ALCALINA, REATOR DE LÂMPADA, SOQUETE LÂMPADA, BATERIA AUTOMOTIVA, TINTA, PALMILHA HIGIÊNICA, PALMILHA CONFORTO, BRINDES E DOAÇÕES, TELEVISÃO, ELETRODOMÉSTICOS, BARBANTE, SAPATA, CAPA CHUVA, COLA, TERMÔMETRO, CÂMARA DE AR PARA PNEU, DETERGENTE, ÁLCOOL GEL, ESPELHO ARTICULADO, FORMULÁRIO PERMISSÃO TRABALHO, PNEU, PULVERIZADOR JARDIM, CIMENTO, ESCADA, LANTERNA, LUMINÁRIA, MATERIAL APLICADO A SERVIÇO, PANO LIMPEZA, DISTRIBUIÇÃO DE REFEIÇÕES, FILME FOTOGRÁFICO COLORIDO, EXTINTOR PORTÁTIL

A impossibilidade de creditamento no que diz respeito às ferramentas, bem como dos itens nela consumidos (disco de corte, disco desbastador, lâmina serra, bolsa ferramenta, etc), encontra-se prevista no seguinte trecho do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018.

Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.

No que se refere aos créditos decorrentes de despesas com brindes e doações, material de escritório, material gráfico, material para alimentação, cadeado, pilha alcalina, palmilha higiênica, capa de chuva, reator lâmpada, lâmpada, soquete, tomada, etc., relevante assentar o contido na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, de 2018, quanto ao conceito de insumo adotado pelo STJ, no Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, que “não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional”. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para a obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexos de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo.

E a Instrução Normativa RFB n.º 1.911/2019 dispôs literalmente, no inciso VIII, do § 2º do art. 172, que não são considerados insumos os bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica:

2 – SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

2.1 - SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO CFOP 1.124 e 2.124

Relativamente às glosas efetuadas a título de serviços de industrialização (CFOP 1.124 e 2.124) aplicados em materiais de embalagem de transporte, tais dispêndios deverão ser objeto de manutenção de glosa, haja vista que tais materiais de embalagem não dão direito ao crédito das contribuições. Tais serviços seriam admitidos para fins de creditamento tão somente se os materiais de embalagem dessem direito aos créditos das contribuições.

2.2. - SERVIÇOS DE TRANSPORTE CFOP 1.352 e 2.352

Assim, considerando o não creditamento na aquisição dos materiais de embalagem, o frete relativo a tais bens não dará direito ao crédito. Portanto, os dispêndios relativos aos serviços de frete (CFOP 1.352 e 2.352 – Z07) na aquisição dos materiais de embalagem (não considerados insumos) serão objeto de manutenção de glosa, conforme tabela abaixo (vide tabela em anexo ao presente Relatório):

2.3 - SERVIÇOS VARIÁVEIS

Quanto aos serviços de transmissão de energia elétrica, os créditos deles decorrentes foram glosados em razão de se tratar de serviços não aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado à venda.

Tais valores também não podem compor a base de cálculo das contribuições na linha de despesas de energia elétrica, pois não se trata de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, conforme inciso III, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003.

Assim sendo, os dispêndios relativos aos serviços de transmissão de energia elétrica, não considerados insumos, serão objeto de manutenção de glosa

3. GLOSAS RELATIVAS À RUBRICA ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA

Portanto, os dispêndios efetuados pelo contribuinte a título de “Fretes de Vendas para Empresas Ligadas MI”, “Fretes para Transferência de Produto Acabado”, “Frete p/ Armazenagem Contingencial” e “Frete de Remessa para Armazenagem” deverão ser objeto de manutenção de glosa, nos valores correspondentes a R\$ 8.935.465,10 (abril/2007), R\$ 8.626.962,70 (maio/2007) e R\$ 10.443.613,16 (junho/2007).

A recorrente contestou tais manutenções de glosas em documento às e-fls.2619/2670.

Passo a analisar as glosas mantidas e contestadas :

1 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

1.1 - ABRAÇADEIRA, PALETE, BIG BAG, MAG BAG, CAPA TRANSP P/ BIG BAG, CAPA PROTEÇÃO PARA BIG BAG, ETIQUETA PARA SACARIA, ETIQUETA PAPEL, ETIQUETA AUTO-COLANTE, CONTAINER, LINNER EM POLIETILENO, LINER INJETOR, FIO RECHEIO, FIO ALGODÃO, FIO POLIÉSTER, CONTENTOR FLEXÍVEL, FITA ADESIVA, FITA CREPE, FITA PAPEL, BOBINA, CHAPA DE PAPELÃO, LACRE PLÁSTICO, LACRE DE SEGURANÇA, LACRE METÁLICO, SACARIA, SACO PLASTICO, SACO DE PAPEL, SACO POLIETILENO, FILME STRETCH, FILME DE COBERTURA PARA PALETE, CAPUZ VINICON LONA SINT, ETIQUETA ADESIVA PARA SACARIA, SOLVENTE PARA LIMPEZA, LONA, TAMBOR, CINTA POLIÉSTER, CORDA, ENCERADO VINILONA

De acordo com as características de tais bens descritas pela autoridade fiscal e, ainda, pela recorrente em sua contestação, estes caracterizam-se como materiais de embalagem e insumos para as embalagens destinadas a cada produto, de acordo com sua especificidade.

A recorrente afirma que :

A Manifestante atua na industrialização e comercialização de matérias-primas para a cadeia petroquímica, os chamados petroquímicos básicos, integrando também a indústria petroquímica de segunda geração, onde figura como a empresa líder das Américas na produção de resinas termoplásticas, com foco em polietileno, polipropileno e PVC.

2.17. No exercício dessas atividades, a Manifestante necessita adquirir materiais de embalagem para fins de utilização no ensacamento do polietileno, polipropileno e PVC, produtos petroquímicos de segunda geração produzidos nas suas plantas industriais denominadas de PE, PP e PVC, conforme descrito nas **páginas 218 a 225 (polietileno); 258 a 262 (polipropileno); e 325 a 330 (PVC) do Parecer Técnico do IPT** acostado aos autos.

Diante da variedade de produtos, são necessários vários tipos de embalagem, que se adeque ao produto, com o objetivo precípuo de protegê-lo e manter suas características.

Portanto, conclui-se que tais bens são necessários e essenciais a atividade da recorrente.

Reverto as glosas.

1.2 - DISCO ABRASIVO, DISCO DE CORTE, DISCO DESBASTE, DISCO RUPTURA, BOLSA PARA FERRAMENTAS, LÂMINA SERRA, ARCO DE SERRA, BITS DE USINAGEM, ALICATE, BROCA, TOMADA, TRENA, TRINCHA, PINCEL, DESEMPENADEIRA, CADEADO, CHAVE FENDA, CATRACA SOQUETE, MARTELO, PONTA MONTADA, LÂMPADA FLUOR, LÂMPADA FLUORESCENTE, LÂMPADA INCANDESCENTE, LÂMPADA MISTA, LÂMPADA VAPOR, PILHA ALCALINA, REATOR DE LÂMPADA, SOQUETE LÂMPADA, BATERIA AUTOMOTIVA, TINTA, PALMILHA HIGIÊNICA, PALMILHA CONFORTO, BRINDES E DOAÇÕES, TELEVISÃO, ELETRODOMÉSTICOS, BARBANTE, SAPATA, CAPA CHUVA, COLA, TERMÔMETRO, CÂMARA DE AR PARA PNEU, DETERGENTE, ÁLCOOL GEL, ESPELHO ARTICULADO, FORMULÁRIO PERMISSÃO TRABALHO, PNEU, PULVERIZADOR JARDIM, CIMENTO, ESCADA, LANTERNA, LUMINÁRIA, MATERIAL APLICADO A SERVIÇO, PANO LIMPEZA, DISTRIBUIÇÃO DE REFEIÇÕES, FILME FOTOGRÁFICO COLORIDO, EXTINTOR PORTÁTIL

Verifica-se, diante das informações trazidas pela autoridade fiscal e pela recorrente, as aquisições feitas sob CFOPs 1.556 e 2.556, tiveram suas glosas mantidas.

A recorrente afirma que :

alguns dos itens acima elencados correspondem a EPI's (palmilhas, capas de chuva etc) ou mesmo EPCs, tais como extintores, cujo direito ao crédito é incontestado, a teor do entendimento externado pelo STJ (RESP n.º 1.221.170) e também do quanto disposto no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05/2018, evidenciado pelo próprio preposto fiscal diligente.

2.59. Por outro lado, é cediço que a planta fabril da Manifestante, assim como qualquer outra indústria petroquímica, opera de modo ininterrupto, razão pela qual necessita de iluminação em toda a sua extensão.

2.60. Nesse contexto, as lanternas, as lâmpadas (e respectivos reatores) e as luminárias que as guarnecem são imprescindíveis para permitir o acesso dos operadores de campo às áreas produtivas, dando a estes funcionários condição adequada de visibilidade para que possam desempenhar as suas funções e intervenções *in loco*; de modo que estas proporcionam adequada iluminação para que possam: (i) realizar a leitura em determinados equipamentos no

parque fabril, e (ii) monitorar as etapas do processo produtivo; sendo, assim, essenciais para que sejam imediatamente detectadas eventuais anormalidades no seu processo produtivo, permitindo-se a imediata intervenção remota pelo operador alocado na Sala de Controle.

Entretanto, verifica-se que alguns destes são genéricos, ou seja, podem ser utilizados em outra áreas, como a administrativa, o que não geraria direito crédito.

Portanto, reverto a glosa somente dos seguintes itens : DISCO ABRASIVO, DISCO DE CORTE, DISCO DESBASTE, DISCO RUPTURA, BOLSA PARA FERRAMENTAS, LÂMINA SERRA, ARCO DE SERRA, BITS DE USINAGEM, ALICATE, BROCA, TOMADA, TRENA, TRINCHA, PINCEL, DESEMPENADEIRA, CADEADO, CHAVE FENDA, CATRACA SOQUETE, MARTELO, PONTA MONTADA.

2 – SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

2.1 - SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO CFOP 1.124 e 2.124

2.2. - SERVIÇOS DE TRANSPORTE CFOP 1.352 e 2.352

A autoridade fiscal afirma que, “relativamente às glosas efetuadas a título de serviços de industrialização (CFOP 1.124 e 2.124) aplicados em materiais de embalagem de transporte, tais dispêndios deverão ser objeto de manutenção de glosa, haja vista que tais materiais de embalagem não dão direito ao crédito das contribuições. Tais serviços seriam admitidos para fins de creditamento tão somente se os materiais de embalagem dessem direito aos créditos das contribuições e considerando o não creditamento na aquisição dos materiais de embalagem, o frete relativo a tais bens não dará direito ao crédito. Portanto, os dispêndios relativos aos serviços de frete (CFOP 1.352 e 2.352 – Z07) na aquisição dos materiais de embalagem (não considerados insumos) serão objeto de manutenção de glosa.”

Considerando que o frete é um serviço autônomo, completamente desvinculado do produto ou mercadoria transportada e caracteriza-se como dispêndio absolutamente necessário para a manutenção das atividades, pois que atrelado às atividade de transporte rodoferroviário, tais glosas deve ser revertidas.

Reverto as glosas.

2.3 - SERVIÇOS VARIÁVEIS

Quanto aos serviços de transmissão de energia elétrica,

Afirma a autoridade fiscal que

- os créditos deles decorrentes foram glosados em razão de se tratar de serviços não aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado à venda.

Tais valores também não podem compor a base de cálculo das contribuições na linha de despesas de energia elétrica, pois não se trata de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, conforme inciso III, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

Assim sendo, os dispêndios relativos aos serviços de transmissão de energia elétrica, não considerados insumos, serão objeto de manutenção de glosa

A recorrente traz arrazoado onde cita a legislação do setor elétrico que obriga a contratante de energia a pagar pelo serviço contratado.

Entendo que, com relação aos gastos com Serviços de Transmissão de Energia Elétrica, conforme 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 da Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão, assim como o Encargo de Uso da Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão, 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 Transmissão – TUSD, respectivamente, em função da obrigatoriedade formalização do Contrato de Uso do Sistema de Transmissão/Distribuição – CUST/CUSD, nos termos do artigo 9º da Lei nº 648, de 27/05/1998,

Assim, uma vez que a contratação de 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 da Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição não devem ser dissociadas das despesas de energia elétrica propriamente dita, consumida pela recorrente, sem dúvida despesa necessária e essencial para manutenção da sua atividade fabril.

Pelo exposto, considerando a obrigatoriedade do pagamento de tais despesas com serviços de transmissão e uso de energia elétrica para que ocorra o efetivo consumo objetivando o pleno funcionamento do parque produtivo, a glosa deve ser revertida.

Reverto a glosa.

3. GLOSAS RELATIVAS À RUBRICA ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA

Afirma a autoridade fiscal que :

Portanto, os dispêndios efetuados pelo contribuinte a título de “Fretes de Vendas para Empresas Ligadas MI”, “Fretes para Transferência de Produto Acabado”, “Frete p/ Armazenagem Contingencial” e “Frete de Remessa para Armazenagem” deverão ser objeto de manutenção de glosa, nos valores correspondentes a R\$ 8.935.465,10 (abril/2007), R\$ 8.626.962,70 (maio/2007) e R\$ 10.443.613,16 (junho/2007)

Por outro lado, a recorrente sustenta que

Contudo, as conclusões alcançadas – fora do escopo da diligência determinada por esta d. Turma, registre-se - pela autoridade fiscal não podem subsistir (i) seja porquanto não se pode negar o creditamento sobre tais despesas, suportadas pela ora Manifestante para promover a venda de seus produtos, (ii) seja porque foram glosados inadvertidamente créditos relativos a despesas com frete em efetivas operações de venda, como será a seguir elucidado.

Entendo que tais despesas com Fretes de Vendas para Empresas Ligadas MI”, “Fretes para Transferência de Produto Acabado”, “Frete p/ Armazenagem Contingencial” e “Frete de Remessa para Armazenagem” se amoldam ao conceito de operação de venda inserido no Inciso IX do Artigo 3º c/c/ o Inciso II do Artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, portanto, geradoras de crédito das contribuições.

Reverto as glosas.

Conclusão

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as seguintes glosas :

1 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

1.1 - ABRAÇADEIRA, PALETE, BIG BAG, MAG BAG, CAPA TRANSP P/ BIG BAG, CAPA PROTEÇÃO PARA BIG BAG, ETIQUETA PARA SACARIA, ETIQUETA PAPEL, ETIQUETA AUTO-

COLANTE, CONTAINER, LINNER EM POLIETILENO, LINER INJETOR, FIO RECHEIO, FIO ALGODÃO, FIO POLIÉSTER, CONTENTOR FLEXÍVEL, FITA ADESIVA, FITA CREPE, FITA PAPEL, BOBINA, CHAPA DE PAPELÃO, LACRE PLÁSTICO, LACRE DE SEGURANÇA, LACRE METÁLICO, SACARIA, SACO PLÁSTICO, SACO DE PAPEL, SACO POLIETILENO, FILME STRETCH, FILME DE COBERTURA PARA PALETE, CAPUZ VINICON LONA SINT, ETIQUETA ADESIVA PARA SACARIA, SOLVENTE PARA LIMPEZA, LONA, TAMBOR, CINTA POLIÉSTER, CORDA, ENCERADO VINILONA

1.2 - DISCO ABRASIVO, DISCO DE CORTE, DISCO DESBASTE, DISCO RUPTURA, BOLSA PARA FERRAMENTAS, LÂMINA SERRA, ARCO DE SERRA, BITS DE USINAGEM, ALICATE, BROCA, TOMADA, TRENA, TRINCHA, PINCEL, DESEMPENADEIRA, CADEADO, CHAVE FENDA, CATRACA SOQUETE, MARTELO, PONTA MONTADA.

2 – SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

2.1 - SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO CFOP 1.124 e 2.124

2.2. - SERVIÇOS DE TRANSPORTE CFOP 1.352 e 2.352

2.3 - SERVIÇOS VARIÁVEIS

- Serviços de transmissão de energia elétrica

3 - ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA

- Fretes de Vendas para Empresas Ligadas MI

- Fretes para Transferência de Produto Acabado

- Frete p/ Armazenagem Contingencial

- Frete de Remessa para Armazenagem

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini

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)

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 n.º 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