



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.903177/2011-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-013.332 – 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: 2007

NÃO CUMULATIVA. PIS/COFINS. 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)

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, 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) reverter as glosas, nos termos do Relatório Diligência, apontadas no título “Das Glosas Revertidas” do voto, (2) 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 (3) 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 reversão das despesas com tratamento de efluentes líquidos e destinação de resíduos. E, por maioria de votos, negar provimento para manter as glosas sobre as despesas com “Frete p/ Movimentação de PA p/ consumo”, “Frete de Transferência de Produtos Acabados”, “Frete de Remessa para Armazenagem” e “Frete p/ Armazenagem Contingencial MI”. Vencidos os Conselheiros Laércio 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 nº 33788.13454.080507.1.1.11-6914, no qual requer ressarcimento de crédito relativo à Cofins não-cumulativa – mercado interno (não tributadas) referente ao 1º trimestre de 2007;

Posteriormente transmitiu a Dcomp nº 20250.19952.100507.1.3.11-6219, visando compensar os débitos nela declarados com o crédito acima;

A DRF-Camaçari/BA emitiu Despacho Decisório no qual não reconhece o direito creditório e não homologa as compensações pleiteadas;

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

a) DA NECESSIDADE DE REUNIÃO DO PRESENTE PROCESSO COM OS PAFs 13502.720816/2011-13 E 13502.720849/2011-55;

b) DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO;

c) DA GLOSA DECORRENTE DA FALTA DE APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS COMPROBATÓRIAS;

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

e) DA INCORRETA INTERPRETAÇÃO DADA AS NORMAS DE REGÊNCIAS DA COFINS;

f) DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO f.1) Água Bruta, Água Desmineralizada, Água clarificada, Ar de serviço, Ar de Instrumento, Vapor, Gás Nitrogênio e Nitrogênio Líquido, Propano, Solvente DMF, Inibidor de corrosão, Carbonato de Sódio, Gás Freon e Material de Embalagem;

g) DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO:

g.1) Pintura Industrial, Inspeção de Equipamentos e Manutenção Civil, Isolamento Térmico Refratário Antiácido, Serviço de Transporte, Limpeza Industrial, Manutenção de Equipamentos de Laboratório, Serviços de Caldeiraria, Serviços de tratamento m) requer ainda que seja realizada diligência fiscal em vista da controvérsia existente;

de efluentes e análises físico-químicas de efluentes, Serviços relativos aos materiais de embalagem;

h) DA INTERPRETAÇÃO DA IN SRF Nº 404 CONFORME A LEI Nº 10.833/2003;

i) DA GLOSA INDEVIDA DAS DESPESAS COM FRETES;

j) INDEVIDA GLOSA DOS CRÉDITOS DE COFINS-IMPORTAÇÃO VINCULADOS A RECEITAS DO MERCADO INTERNO;

k) DA INCORRETA UTILIZAÇÃO, PELO FISCO, DE CRÉDITOS DE COFINS OBJETO DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO NA DEDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA;

Foi requerido diligência fiscal por meio do Despacho nº 54, de 14 de julho de 2014;

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

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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário repisando os mesmos argumento da manifestação de inconformidade.

O processo foi distribuído no CARF e posteriormente convertido em diligência.

Após o resultado de diligência a contribuinte se manifestou requerendo a reversão de todas as glosas, ainda, alegando que muitos itens não teriam sido enfrentados pela fiscalização.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

Trata-se de recurso de voluntário interposto tempestivamente.

Quanto ao conhecimento do recurso voluntário, conheço apenas em partes, eis que muitos itens tratados não foram objeto de contestação em manifestação de inconformidade.

Assim, conheço em parte do recurso tão somente em relação aos itens:

- b) DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO;
- c) DA GLOSA DECORRENTE DA FALTA DE APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS COMPROBATÓRIAS;
- d) DA GLOSA INDEVIDA DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS;
- e) DA INCORRETA INTERPRETAÇÃO DADA AS NORMAS DE REGÊNCIAS DA COFINS;
- f) DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO
 - f.1) Água Bruta, Água Desmineralizada, Água clarificada, Ar de serviço, Ar de Instrumento, Vapor, Gás Nitrogênio e Nitrogênio Líquido, Propano, Solvente DMF, Inibidor de corrosão, Carbonato de Sódio, Gás Freon e Material de Embalagem;
- g) DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO:
 - g.1) Pintura Industrial, Inspeção de Equipamentos e Manutenção Civil, Isolamento Térmico Refratário Antiácido, Serviço de Transporte, Limpeza Industrial, Manutenção de Equipamentos de Laboratório, Serviços de Caldeiraria, Serviços de tratamento de efluentes e análises físico-químicas de efluentes, Serviços relativos aos materiais de embalagem;
- h) DA INTERPRETAÇÃO DA IN SRF Nº 404 CONFORME A LEI Nº 10.833/2003;
- i) DA GLOSA INDEVIDA DAS DESPESAS COM FRETES;
- j) INDEVIDA GLOSA DOS CRÉDITOS DE COFINS-IMPORTAÇÃO VINCULADOS A RECEITAS DO MERCADO INTERNO;

Passo a analisar individualmente cada pedido da contribuinte.

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 pretensão direito ao crédito, não sendo tolhida nenhuma hipótese de direito de defesa.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade.

1.1.2 DOS ERROS MATERIAIS COMETIDOS PELA FISCALIZAÇÃO

Aduz a contribuinte que houve erro cometido pela fiscalização referente jan/2007 e mar/2007, vejamos:

3.6. Conforme se infere das Figuras 01 e 02 supra reproduzidas, a fiscalização apurou, a título de crédito de mercado interno vinculado às receitas não tributadas, os montantes de R\$ 1.139.697,16 e R\$ 727.994,81, referentes aos meses de janeiro e março/2007, os quais foram totalmente desprezados, seja na dedução da contribuição devida, seja na composição dos créditos passíveis de ressarcimento/compensação.

3.8. Neste espeque, não tendo a fiscalização utilizado os créditos de MI-NT por si própria apurado nos meses de janeiro e março/2007 – nos montantes de R\$ 1.139.697,16 e R\$ 727.994,81, respectivamente - na dedução da contribuição devida, caberia ao Fisco reconhecer-los como passíveis de ressarcimento/compensação, deferindo, por conseguinte, o crédito pleiteado e homologando as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido.

3.9. Contudo, assim não procedeu a autoridade administrativa fiscal, a qual, apesar de ter apurado os aludidos créditos de COFINS MI – NT, indeferiu o pedido de restituição/ressarcimento apresentado e não homologou a compensação declarada, conforme se infere do guareado despacho decisório (**doc.05** das Razões Complementares):

Como constou no relatório de diligência, tais divergências foram objeto de diligência fiscal, o qual compreendeu que:

No Relatório de Diligência, a autoridade fiscal informa que “51.Conforme alegado na impugnação, e com respaldo nos documentos apresentados, cabe a glosa pela não apresentação de documentação comprobatória apenas dos valores constantes na coluna ‘Diferença aceita na impugnação’ da tabela acima”.

Assim, considerando as conclusões do Relatório de Diligência, devem ser revertidas glosas nos valores de R\$ 27.951.592,78 em janeiro de 2007, R\$ 19.520.376,79 em fevereiro de 2007 e R\$23.248.352,73 em março de 2007, que serão acrescidos às bases de cálculo dos créditos das contribuições conforme discriminação a seguir:

-CFOPs diversos –Jan/2007: R\$ 27.951.592,78 (R\$ 31.021.340,90 –R\$ 3.069.748,12); -CFOPs diversos –Fev/2007: R\$ 19.520.376,79 (R\$ 23.705.152,05 –R\$ 4.184.775,26); -CFOPs diversos –Mar/2007: R\$ 23.248.352,73 (R\$ 25.581.090,17 –R\$ 2.332.737,44).

Assim, nego provimento.

1.1.3 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 nº 247/02 e 404/2004, já afastado pelo STJ no REsp nº 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 nº 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.

1.1.4 DAS GLOSAS REVERTIDAS

GLOSAS RELATIVAS À RUBRICA BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

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 na planilha “Insumos e Serviços Glosados 4T 2011” anexa aos processos.

Mediante análise dos documentos anexos ao processo nº 13502.720849/2011-55, relativo ao auto de infração do período em análise, ” observa-se a glosa, de forma exemplificativa, de itens tais como Pallet, Kuriroyal S-255, Kurizet L-112, Big Bag, Filme Stretch, Inibidor de corrosão, Container, Ar de instrumento, água clarificada, água desmineralizada, Sulfito de sódio 98%, Sulfato de Alumínio, Lauril Sulfato de Sódio, Gás Freon, Hipoclorito de sódio, Nitrogênio líquido

(...)

ÁGUA BRUTA

Conforme demonstrado pelo contribuinte a água bruta adquirida, juntamente a diversos outros insumos, é utilizada na elaboração 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/PASEP 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 (KURIROYAL S255, KURIROYAL F509, KURIZET A651, KURIZET L 112 , KURIZET L 107, TOLAD 249, HIPOCLORITO DE SÓDIO, KURIZET, CLORO LÍQUIDO, CAL VIRGEM, DIANODIC DN 2106, POLYFLOC AE 1138,

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, demonstrada a essencialidade dos itens no processo produtivo do contribuinte, necessária ser faz a reversão das glosas perpetrada pela fiscalização.

SOLVENTE DMF, SOLVENTE ISOPARAFÍNICO E SOLVENTE AROMÁTICO.

O solvente DMF, conforme demonstrado nos autos do presente processo (especialmente no laudo do IPT), é insumo utilizado no processo produtivo do Butadieno 1,3 de alta pureza, promovendo a separação de vários componentes, para se chegar ao produto final.

O solvente isoparafínico é utilizado no processo produtivo do contribuinte.

Assim, demonstrada a essencialidade dos itens no processo produtivo do contribuinte, necessária ser faz a reversão das glosas perpetrada pela fiscalização.

AR DE INSTRUMENTO E AR SINTÉTICO

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.

O ar sintético são utilizados nas unidades PP1/PP2/PE5 na função de promover a chama de equipamentos analíticos. Equipamentos com a finalidade de analisar de forma on-line a especificação de diversos produtos da planta industrial.

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

ÓLEO COMBUSTÍVEL ÓLEO MINERAL

O óleo combustível é utilizado na produção de vapor cuja finalidade no processo produtivo é a geração de energia 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. O óleo mineral é utilizado em análises químicas.

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

INIBIDORES DE CORROSÃO

Segundo o contribuinte, ao longo de toda a cadeia produtiva, utiliza diversos produtos químicos que, geralmente, 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 diversos tipos de inibidores, tais como TRASAR 3DT, NALCO 7384.

Afirma ser certo que a falta de participação dos inibidores de corrosão, sequestrantes de oxigênio e biocidas 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, atende ao critério de essencialidade, e, portanto, deverá ser objeto de reversão de glosa.

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 consequentemente a parada da planta devido a obstruções.

Ou seja, o vaselina tem a função de transformar o catalisador, um produto sólido, numa massa pastosa a ser utilizada no processo produtivo do contribuinte. 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 ao critério da essencialidade, e, portanto, deverá 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 ao critério de essencialidade, e, portanto, deverá ser objeto de reversão de glosa.

CARBONATO DE SÓDIO 98% E BICARBONATO DE SÓDIO.

O Carbonato de sódio/Bicarbonato de Sódio têm a função de neutralizador de pH, bem como ainda tem a função de proporcionar a proteção contra a corrosão.

Desta forma, mostra-se como componentes indispensáveis ao processo produtivo do contribuinte. Portanto, atende ao critério da essencialidade, e, portanto, deverão ser objeto de reversão de glosa.

1.1.5 ITENS NÃO REVERTIDOS PELA UNIDADE DE ORIGEM

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

PALLETES, BIG BAG, SACO ACONDICIONADOR RESINA, FIO RECHEIO, FIO POLIESTER, CONTETOR, FIO ALGODÃO, FITAS PAPEL, BOBINA ENVASAMENTO, LONA PLÁSTICA, LONA PLÁSTICA, ETIQUETA PAPEL, CONTAINER, LACRE PLÁSTICO, CAPA PLÁSTICA, CAPA TRANSPARENTE,

SACO PAPEL, LACRE SEGURANÇA, FILME STRETCH, FILME TUBULAR, FITA ADESIVA, FILME COBERTURA, LONA PEBD, CHAPA PAPELÃO, CAPUZ VINICON, SACO PLÁSTICO, CAPA PARA BIG BAG.

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 anti foam, 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 alumínio 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 femaço / 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.

Ainda, envolvendo os materiais de embalagem, assim fixou entendimento no PAF nº 13502.901045/2012-36 o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares:

XXXXI – SERVIÇOS RELATIVOS AOS MATERIAIS DE EMBALAGEM Afirma o recorrente que, aplicando a mesma interpretação simplista conferida aos materiais de embalagem, a Fiscalização efetuou a glosa dos serviços a eles correlatos, a saber, os serviços relacionados envasamento de bobina, serviço filme tubular, serviço de filme azul, serviço de filme de cobertura, serviço de liner para big bag e serviço capuz para big bag.

Afirma, ainda, que tais serviços são executados, sob encomenda, junto a estabelecimentos industriais com o fim de adequar as embalagens às necessidades da Recorrente, adaptando-as para fins de adequada utilização.

A partir da mesma linha de raciocínio desenvolvida pela Autoridade Fiscal, tendo sido revertidas as glosas sobre parte dos materiais de embalagem, forçoso concluir que também dever ser revertidas as glosas sobre os serviços associados a estes materiais. Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido do recorrente

Assim, adoto como razões de decidir os fundamentos acima, revertendo todas glosas.

Dessa forma, revento as glosas.

1.1.5.1 GLOSA 3 - RELATIVAS À RUBRICA SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Em relação à rubrica dos serviços utilizados como insumos, assim compreendeu a unidade de origem;

SERVIÇOS PINTURA INDUSTRIAL; MANUTENÇÃO CIVIL AREAS INDUSTRIAL, LIMPEZA INDUSTRIAL, SERVIÇO DE INSTRUMENTAÇÃO, MANUTENÇÃO EQUIPAMENTOS LABORATORIO; INSPEÇÃO DE EQUIPAMENTOS/TUBULAÇÃO; ISOLAMENTO TÉRMICO, REFRATÁRIO E ANTIÁCIDO; ASSESSORIA E CONSULTORIA TÉCNICA; 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 MÁQUINAS DE CARGA, SERVIÇOS DE AUTOMAÇÃO, SERVIÇOS DE TUBULAÇÃO.

O contribuinte afirma que se constitui de diversas de unidades fabris destinadas à industrialização e a comercialização de produtos petroquímicos de primeira e segunda geração.

Afirma 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.

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.

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 vinha 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, considerando os documentos e informações trazidos ao processo, bem como o disposto na decisão do STJ e Parecer Normativo Cosit 05/2018, os serviços acima atendem aos critérios da essencialidade e relevância exigidos para a caracterização deles como insumos.

Relativamente aos serviços de “Tratamentos de Efluentes” e “Destinação de Resíduos”, o Parecer Normativo COSIT nº 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”.

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

1.1.5.2 SERVIÇOS VARIÁVEIS

Serviços Variáveis de Produção

Quanto a rubrica Serviços Variáveis de Produção (conta balancete nº 41010105), disposto no item 14 do Termo de Verificação Fiscal, consta que a mesma possui as seguintes sub-contas: “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”, “Frete p/ Movimentação de PA p/ consumo” e “Serviços de Transmissão de Energia Elétrica”.

Quanto aos demais serviços: Serv. 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”, “Destinação de Resíduos”), revento as mencionadas glosas nos termos do acórdão nº 3301-011.758.

Dessa forma, voto por reverter todas as glosas nos termos da fundamentação da unidade de origem.

1.1.6 GLOSA 4 - RELATIVAS À DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDAS

Aduz unidade de origem;

Quando da análise do presente item, a autoridade fiscal, vide respectivo Termo de Verificação Fiscal datado de 17/08/2012, efetuou a glosa das rubricas, “Frete de Transferência de Produto Acabado”, “Frete de Remessa para Armazenagem” e “Frete p/ Armazenagem Contingencial” nos valores correspondentes a:

(...)

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 “Frete de Transferência de Produtos Acabados”, “Frete de Remessa para Armazenagem”, “Frete de Vendas para Empresas Ligadas” e “Frete 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, tratam-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 à Recorrente o direito ao crédito.

1.1.7 DAS GLOSAS REFERENTES A FALTA DE NOTAS FISCAIS SEM COMPROVAÇÃO

Consonante o pleito das glosas pela ausência de nota fiscal, correto o entendimento da DRJ e fiscalização, pois, no PER/DCOMP o ônus probatório é da contribuinte, em não fazendo tal prova, inexistente rastreabilidade dos documentos.

Desse modo, nego provimento.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço em parte do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade, e no mérito voto por dar parcial provimento para reversão dos itens bens e serviços utilizados como insumos; e armazenagem e fretes sobre as vendas.

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Redator designado.

Peço vênica 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 nº 10920.000555/2011-94, formalizado através do Acórdão nº 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 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