



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	13839.900006/2013-09
ACÓRDÃO	3302-014.460 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

Nos termos do julgamento do REsp 1.221.170, sob o rito dos repetitivos, o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte.

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

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

PIS E COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. SELIC. INAPLICÁVEL.

Nos termos da tese firmada na ocasião do REsp nº 1.767.945/PR, julgado sob a modalidade dos recursos repetitivos, configura oposição ilegítima ao aproveitamento do crédito escritural de PIS/COFINS, o descumprimento pelo Fisco do prazo legal de 360 dias, passando a serem devidos juros, à taxa Selic, a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do Pedido de Ressarcimento (PER).

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso, do seguinte modo: (i) por unanimidade de votos, para (i.1) reverter as glosas quanto aos custos, despesas e encargos incorridos na importação, vinculados às receitas de exportação; e (i.2) reconhecer a incidência de correção monetária a partir 361º dia subsequente à protocolização do Pedido de Ressarcimento; e (ii) por voto de qualidade, para negar provimento ao recurso em relação às glosas relativas aos fretes com a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, vencidos os Conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara e José Renato Pereira de Deus. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-014.460 , de 15 de maio de 2024, prolatado no julgamento do processo 13839.900006/2013-09 , paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fabio Kirzner Ejchel (suplente convocado), Marina Righi Rodrigues Lara, José Renato Pereira de Deus, Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente). Ausente o conselheiro Mario Sergio Martinez Piccini.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata o presente processo de arguição de crédito de Pis-Pasep/Cofins Não-Cumulativo Exportação, reivindicado por meio do Pedido de Ressarcimento (PER-Eletrônico) e com base nesse pleito, transmitiu Declaração(ões) de Compensação Eletrônica(s).

Foi exarado DESPACHO DECISÓRIO que homologou parcialmente as compensações dos débitos indicados pelo contribuinte e registradas no sistema SIEF, tendo como base o valor utilizado e efetivamente comprovado/disponível do crédito oriundo da sistemática de apuração da referida contribuição não-cumulativa – Exportação e determinou a adoção dos procedimentos necessários à cobrança da parcela dos débitos cuja compensação não foi homologada, em razão da insuficiência de crédito, controlados no(s) processo(s) de cobrança nele(s) indicado(s).

A decisão recorrida se funda em Termo de Verificação Fiscal pelo qual se analisou a documentação apresentada (e.g.: descrição do processo produtivo, balancetes, planilhas, notas

fiscais) pela qual o contribuinte indica como origem do crédito da não-cumulatividade as receitas decorrentes do mercado externo, custos, despesas e encargos.

A interessada foi cientificada da decisão e apresentou irresignação e documentos a esta anexados.

A inconformada argui, resumidamente:

aufere receitas nos mercados interno e externo; apura crédito(s) pela(s) Lei(s) 10.833/03 (art. 3º) e 10.865/2004 (art. 15º);

fez Pedido Eletrônico de Ressarcimento que origina este processo e houve parcial homologação/glosa de crédito por meio de Despacho Decisório, segundo o qual:

a) o pedido de ressarcimento de saldo credor de custos, despesas e encargos incorridos no mercado externo (importação) vinculados à receita de exportação, deveria ser objeto de pedido de ressarcimento-mercado interno, sendo desconsiderado;

b) não se homologou parte dos créditos decorrentes de:

b.1) despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas;

b.2) despesas de armazenagem e frete na operação de venda;

b.3) bens do ativo imobilizado (encargos de depreciação/valor de aquisição);

b.4) devolução de vendas.

A defesa argui:

a decisão deve ser anulada e homologado integralmente o crédito;

ilegalidade das glosas de custos, despesas e encargos incorridos no mercado externo (importação) e vinculados a receita de exportação (que a autoridade recorrida entende que deveriam ser objeto de pedido de ressarcimento-mercado interno), pois fundadas no ajuda do programa PER/Dcomp, o qual orienta a lançar os créditos decorrentes de importação quando vender ou revender (parte da/toda a) produção para o mercado externo em pedido de ressarcimento – mercado interno, na ficha de mercado interno, quando os créditos forem apurados pelo art 15 da Lei 10.865/2004;

a orientação da RFB contida no manual do Per/Dcomp não pode criar obrigação de apresentar outro tipo de pedido específico para determinados créditos, pois não tem caráter normativo, invadindo competência reservada à lei;

nulidade por cerceamento de defesa, por falta de elemento no despacho contra o qual se insurgir;

o direito creditório tem amparo na IN 404/2004 e na legislação e não no comando do link “ajuda”; Nulidade (itens 13 a 22) a fiscalização glosou por presunção de que os bens e serviços indicados não estariam associados ao seu processo industrial, sem

fundamentar, com ofensa ao contraditório, à ampla defesa, motivação (art. 50 da Lei 9.784/99) e verdade material (cita jurisprudência administrativa);

foi feita glosa por amostragem e presunção, inviabilizando a ampla defesa, e falta de análise técnica dos valores glosados bem como falta de motivação/fundamentação das glosas (art 50 da Lei 9.784/99, art 59, II, do Decreto 70.235/72 e art 37, da CF/88), ferindo o contraditório a ampla defesa, a verdade material e a motivação;

a decisão não observa os princípios da moralidade, eficiência e legalidade, devendo ser anulada; em suma, houve amostragem, presunções, falta de motivação, feriu-se a moralidade, a eficiência e a legalidade;

Mérito

Aluguéis

nos aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas, foram glosados os itens relativos à energia elétrica, aos serviços de limpeza, ao material de higiene pessoal, aos serviços de coleta de lixo e às taxas condominiais;

firmou contrato informal para trabalhar diretamente no espaço físico do cliente (cita doutrina);

esse contrato deve ser analisado de forma global, sem individualizar os gastos intrínsecos (energia elétrica, serviços de limpeza, material de higiene pessoal, serviços de coleta de lixo e taxas condominiais) e despesas complementares (como água e luz), sem os quais o contrato não pode ser executado (cita decisão administrativa);

serviços de limpeza e material de higiene são serviços administrativos; a energia elétrica, por ter sido consumida no estabelecimento da Caterpillar, foi glosada (cita solução de consulta) a lei não diferencia o imóvel próprio do locado; o aluguel abrange todas as despesas decorrentes (energia elétrica, serviços de limpeza, material de higiene pessoal, coleta de lixo e taxas condominiais);

são custos e encargos ligados à atividade empresarial, como determina a legislação, ao conceder o crédito;

o contrato é indissociável, de modo que a vedação de créditos e glosas (energia elétrica, serviços de limpeza, material de higiene pessoal, coleta de lixo, taxas de condomínio, no contrato de locação) é ilegal,

e viola a não cumulatividade, havendo cobrança cumulativa; tais encargos são custos de produção e geram crédito e a decisão de glosa deve ser reformada;

Dom Paiva Imóveis

a recorrida desconsiderou despesas bancárias em demonstrativos relativos à Dom Paiva Imóveis;

armazenagem e fretes

quanto à armazenagem e fretes (aquisição, venda e transferência entre estabelecimentos):

tem crédito sobre armazenagem e frete (Lei 10.833/2003);

a fiscalização usou presunção para glosar crédito;

há crédito pelos fretes nas remessas de mercadorias entre estabelecimentos, em especial ao estabelecimento distribuidor da mercadoria aos demais, cujo ônus suportou;

deve admitir o crédito para o frete de transferência prestada por pessoa jurídica domiciliada no país e, havendo pagamento pelo remetente, não há que se diferenciar as operações, sendo insumo todo o custo que contribua para a receita e, ainda, ao citar as “operações de venda”, o legislador usou exemplos de operações que dão crédito;

a concepção de insumo não pode ser restrita e abrange outros elementos necessários na obtenção de receita ou faturamento, sendo todo o custo que contribua para produzir e auferir faturamento pela pessoa jurídica (RIR/99, art. 289 a 299);

logo, frete de transferência entre estabelecimentos integra a base de cálculo, os custos e o faturamento e é insumo;

depreciação

há créditos sobre bens do ativo imobilizado decorrentes de depreciação, conforme planilhas apresentadas, relativas a depreciação da fábrica de pneus de Camaçari;

tais planilhas do sistema SAP mostram o valor líquido da aquisição do imobilizado;

o valor do Pis e da Cofins compõem o valor de aquisição (valor bruto) a ser considerado;

o auditor usou o valor líquido; a impugnante requer juntada de documentos; relatórios de depreciação (registro do imobilizado, centro de custo, denominação do imobilizado, vida útil, depreciação acumulada/planejamento); planilhas de aquisição de ativos imobilizado;

o crédito deve ter como base o valor das aquisições e não valor líquido do sistema SAP;

imobilizado - valor de aquisição

o despacho deve ser revisto quanto ao crédito sobre bens do imobilizado, com base no valor de aquisição, pois a autoridade recorrida entende, por amostragem, que os bens OBRA CIVIL, UTILIDADES, GER. DE QUALIDADE, PRODUÇÃO, INSTALAÇÕES ELÉTRICAS e CUBÍCULOS 8BK2, não poderiam integrar o imobilizado por não se correlacionarem com o processo produtivo, sem fundamentação técnica;

o processo produtivo obra civil contém, por exemplo, barras de ferro e serviços de escavação e fornecimento de equipamentos, relativos à construção da unidade fabril; com base

em analogia, intercambiador de calor e exaustor de ar integram o imobilizado (anexo II - Decreto 6.233/2007 - PADIS);

exaustor de ar é utilizado no processo produtivo e integra o imobilizado (UTILIDADES);

o exaustor de ar controla a temperatura e a ventilação das linhas de produção, tais como a das operações de soldagem manual, na coleta de fumos e gases tóxicos;

o mesmo ocorre quanto aos demais itens não exemplificados acima, e a glosa deve ser afastada pois a fiscalização se baseou erroneamente no saldo total do ativo e não no valor do crédito que a lei permite e deixou de avaliar pontualmente a aplicação desses bens no processo produtivo; **equivoco nos encargos de depreciação** ;

por equívoco, somou créditos com base no valor de aquisição aos encargos de depreciação;

tais valores devem compor a linha 10 da Ficha 16-A (verdade material); o erro não afasta o direito (transcreve decisão do CARF);

o direito de crédito sobre a aquisição de imobilizado não pode ser mitigado por seu erro, homologando a compensação;

Devoluções de vendas

os valores das planilhas se referem às vendas sujeitas à alíquota diferenciada (2,3% ou 10,8%) informados por erro na ficha 6-A e 16-A (que trata das devoluções de vendas à alíquota de 1,65% ou 7,6%. Não se trata da parcela de IPI incluída na base de cálculo do crédito, como entendeu o auditor, mas de créditos calculados a alíquota diferenciada;

pede para considerar os valores na ficha que trata da alíquota diferenciada (9 –A e/ou 19-A), pois não houve creditamento de IPI; o valor da glosa deve ser considerado como crédito na linha 16 da ficha 16-A;

Correção monetária

a defesa diz que cabe correção monetária sobre os créditos glosados pela demora na análise e pelas glosas ilegítimas (súmula 411, do STJ e Resp 1.035.847/RS).

Diligência

A defesa:

a) requer a conversão do julgamento em diligência, caso se entenda que ainda não foram comprovados nem lastreados os créditos;

b) diz que trará oportunamente a totalidade da documentação aos autos, tão logo finalize apuração interna, para complementar a presente amostragem documental, ora acostada;

c) pede perícia, apresentando quesitos sobre:

- i) a atividade empresarial e suas receitas tributadas;
- ii) a natureza dos fretes glosados (se de transferência, aquisição e/ou venda);
- iii) se sistema de vácuo, intercambiador de calor, modulo ventilador e exaustor de ar podem se enquadrar no conceito de ativo imobilizado, já que integram o processo produtivo;
- iv) registros contábeis do imobilizado nas planilhas apresentadas pela impugnante;
- d) protesta pela elaboração de novos quesitos;
- e) indica perito;

f) conclui:

pela ilegalidade das glosas decorrentes de custos, despesas e encargos no mercado externo (importação), face à IN 404/04, ainda que houvesse vício de forma, pois o crédito é factível, pois a legislação não impõe forma diversa da adotada pela defendente;

pelo cerceamento de defesa, pelo uso de amostragem e inversão do ônus da prova;

as despesas do contrato de locação devem ser reconhecidas como um todo e não de forma isolada, pois inexequível o contrato se tais despesas não forem suportadas pela defendente;

há fretes de vendas e aquisições, bem com de transferências entre estabelecimentos, suportados pela impugnante;

despesas de depreciação/aquisição do imobilizado são demonstradas no processo e com a impugnação, devendo ser mantido o crédito posto em compensação;

tem créditos às alíquotas diferenciadas e não à parcela do IPI, a despeito de ter sido informado em linha/ficha diferente da Dacon;

A defesa pede nulidade do despacho decisório, deferir o PER e homologar a(s) compensação(ões) e, ad argumentandum, diligência e/ou perícia sobre produtos, serviços e documentos.

A defesa pede reunião de processos de cobrança fundados ao processo do crédito.

A defesa anexa documentos.

A DRJ, contudo, julgou a Manifestação de Inconformidade parcialmente procedente.

Devidamente intimada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, reiterando as razões trazidas em sede de Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto ao mérito, exceto quanto aos fretes com a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

1. Preliminar de nulidade do Acórdão

Sustenta a Recorrente a nulidade do Acórdão recorrido por ausência de motivação, o que violaria os princípios do contraditório e ampla defesa. Alega que o acórdão teria se baseado no entendimento equivocado de que não se enquadram no conceito de insumo, dispêndios não intrinsecamente relacionados com a industrialização, sem, contudo, cotejar o caso concreto, explicando as razões pelas quais entendeu que determinados itens não eram considerados como insumos.

Trata-se, na realidade, de mero inconformismo da Recorrente em relação ao mérito da presente decisão, já que, conforme se extrai do Acórdão recorrido, o colegiado *a quo* fundamentou todos os itens impugnados, expondo suas razões para manutenção das glosas.

Para além disso, nos termos do art. 59, do Decreto nº 70.235/72, são nulos apenas (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Tendo sido demonstrado que os atos, os termos, os despachos e as decisões foram todos realizados por pessoas competentes, e não existindo qualquer comprovação de existência de prejuízo à defesa da Recorrente nos presentes autos, não há que se falar em nulidade da decisão objeto de análise.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido.

2. Mérito

2.1. Conceito de insumo

Antes de se adentrar especificamente em cada um dos itens mencionados, revelam-se necessárias algumas considerações iniciais sobre o tema.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecida no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não-cumulatividade do PIS e da COFINS não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, concluiu-se que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte 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 SEQUINTE 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.

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos **critérios de essencialidade ou relevância**. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

“Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

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

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio CARF, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 98, inciso II, alínea b, da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, Regimento Interno do CARF (RICARF), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a **definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem grifos no original)

(...)

37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.

38. 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 obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexos de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elasticar demasiadamente seu

conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR no âmbito da Receita Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte ementa:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Assim, à luz de tais considerações, passa-se a analisar as glosas ainda objeto de discussão nos presentes autos.

2.1.1. Despesas com aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas

Quanto às despesas englobadas nos contratos de aluguéis de prédios locados da pessoa jurídica Caterpillar, a DRJ manteve a glosa relativa à energia elétrica, ao argumento de que a energia consumida em imóvel

sublocado poderia gerar crédito, desde que a titularidade da relação jurídica de consumo fosse da sublocatária, uma vez que o uso do crédito pertence ao titular da fatura (Caterpillar).

Sustenta que não foram acostadas comprovações da titularidade do consumo de energia elétrica da Recorrente junto à concessionária e que a despesa reembolsada de energia elétrica tampouco passaria a ter natureza de despesa de locação, pelo fato de ser reembolsada ao locador (que tem crédito, por ser o titular da relação de consumo junto à concessionária).

Defende que o mesmo ocorre com as demais rubricas citadas pela defesa, para as quais tampouco é possível formar crédito, pois não têm a natureza de despesa de locação e não gerariam crédito, mesmo que o imóvel fosse próprio.

Com razão a DRJ.

O art. 3, inciso IV, da Lei nº 10.833/03, que permite o creditamento com despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, é claro, não sendo possível confundir despesas com aluguéis de prédios com despesas oriundas do contrato de locação, conforme defende a Recorrente.

Ademais, quanto às despesas com energia elétrica a Recorrente apenas sustenta que teria o direito ao creditamento sem demonstrar que preenche os requisitos estabelecidos pela DRJ, isto é, de que a titularidade da relação jurídica de consumo fosse sua, uma vez que o uso do crédito pertence ao titular da fatura (Caterpillar ou Techno Park).

Não sendo, portanto, as alegações da Recorrente capaz de infirmar o entendimento adotado pela decisão de piso, esta deve ser mantida quanto a este ponto.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido, mantendo a glosa quanto aos referidos gastos.

2.2. Custos de Armazenagem e Frete Operações de Aquisição, Venda e Transferência Entre Estabelecimento

2.2.1. Armazenagem de importações

Quanto a este item, entendeu a DRJ que a operação de armazenagem de importados, por não estar dentro do ciclo de venda, não estaria incluída nas previsões legais para gerar crédito, nos termos da Lei nº 10.833/03.

Como mencionado, para fins de enquadramento no conceito de insumo, é necessária uma análise da atividade produtiva desenvolvida pelo contribuinte que não se limite aos atos de produção/fabricação de determinado produto em sentido estrito, devendo levar-se em consideração a atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro.

Ocorre que a Recorrente não traz qualquer consideração a respeito da essencialidade e relevância de tal item para o desenvolvimento de sua atividade produtiva, fazendo apenas afirmações genéricas a respeito da possibilidade de tomar tais créditos.

Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte, é seu o ônus de comprovar o seu direito creditório. Não tendo, portanto, o contribuinte se desincumbido do seu ônus probatório, deve ser mantida a glosa quanto a este item.

2.3. Dos Créditos Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Encargos de Depreciação)

Conforme se verifica do Acórdão recorrido, a DRJ glosou parte dos créditos da Cofins decorrentes dos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado – declarados (Ficha 16-A, linha 9, DACON) como sendo, respectivamente, R\$ 667.348,49 (abril), R\$ 667.381,81 (maio) e R\$ 667.381,81 (junho) –, por entender que a Recorrente não teria comprovado integralmente as aquisições de bens e serviços presumidamente incorporados ao ativo imobilizado.

A Recorrente, em contrapartida, sustenta que teria demonstrado que os valores declarados inicialmente coadunam com a realidade e referem-se à depreciação da fábrica de pneus instalada no município de Camaçari/BA, cuja construção teve início em 2004, e teve sua inauguração em abril/2006.

Afirma que o montante apontado nas planilhas do sistema SAP corresponde ao valor líquido de aquisição de bens do ativo imobilizado, já que o sistema faz a segregação automática do valor de aquisição, da parcela relativa ao PIS e à Cofins. Com base nisso, sustenta que o valor de aquisição dos bens do ativo imobilizado que deve ser considerado para fins de apuração dos créditos é o valor da aquisição (bruto) e não o valor considerado pela fiscalização, com base na planilha SAP.

Ademais, sustenta a Recorrente que, ao examinar a questão, o acórdão não teria realizado a análise de forma adequada, trazendo conclusão equivocada sem diligenciar para buscar o esclarecimento dos fatos. Sustenta que se há divergência em alguma informação, sobretudo no tocante aos valores e cálculos envolvidos, o julgador deveria buscar os

esclarecimentos para analisar adequadamente o caso, sem colocar em risco o direito do contribuinte.

Sem razão à Recorrente.

Como já mencionado, tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte, é seu o ônus de comprovar o seu direito creditório, não podendo transferir às autoridades julgadoras o seu dever. Havendo divergências, portanto, entre valores, é dever da contribuinte demonstrar de forma inequívoca e pormenorizada o erro por ela eventualmente cometido.

Não tendo, portanto, o contribuinte se desincumbido do seu ônus probatório, deve ser mantida a glosa quanto a este item.

2.4. Dos Créditos Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Valor de Aquisição)

Quanto aos créditos sobre bens do ativo imobilizado o r. Acórdão recorrido entendeu que os itens glosados “OBRA CIVIL”, “UTILIDADES”, “GER. DE QUALIDADE”, “GERENTE PRODUÇÃO” E “INSTALAÇÕES ELÉTRICAS” (Painel Composto PÓ 3 CUBÍCULOS TIPO 8BK2) não poderiam ser considerados máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, e outros bens incorporados ao imobilizado adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

A Recorrente, por sua vez, traz alegações genéricas sobre tais itens, sustentando que o Acórdão recorrido não teria demonstrado o porquê das referidas glosas. No entanto, entendo que se tratando de processo de iniciativa do contribuinte e sendo seu o ônus de comprovar o seu direito creditório, não pode a contribuinte transferir às autoridades julgadoras o seu dever de demonstrar que tais itens se enquadram como bens do ativo imobilizado.

O Recurso é bastante confuso e não delimita a questão de forma clara.

Pelo exposto, deve ser mantida a decisão da DRJ também quanto a este ponto.

2.5. Dos Créditos Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota 7,60%

Quanto a este tópico, entendeu a DRJ que, apesar da alegação de erro da Recorrente em relação ao IPI nas fichas do Dacon, esta não apresenta qualquer nota fiscal que pudesse comprovar a sua alegação.

A contribuinte, no entanto, apenas afirma que teria apresentado tal documentação à fiscalização. Não bastasse, sustenta que, ainda que a documentação não estivesse nos autos, a DRJ deveria ter convertido o julgamento em diligência e solicitado tais informações, uma vez que a verdade material deve nortear o julgamento.

Sem razão à Recorrente.

Após a referida decisão da DRJ poderia a Recorrente ter diligenciado para juntar em sede de Recurso Voluntário as notas fiscais mencionadas e supostamente já apresentadas à fiscalização. No entanto, como visto, a Recorrente apenas se limitou a criticar o entendimento adotado pelos julgadores *a quo*, deixando de cumprir novamente com o seu ônus probatório.

Dessa forma, também deve ser mantida a glosa quanto a este item.

2.6. Da Glosa de Créditos Decorrentes dos Custos, Despesas e Encargos Incorridos no Mercado Externo (Importação)

Sustenta o Recorrente, a ilegalidade das glosas de custos, despesas e encargos incorridos no mercado externo (importação) e vinculados à receita de exportação, pois fundadas no item ajuda do programa PER/Dcomp. O referido programa orienta a lançar os créditos apurados pelo art. 15 da Lei nº 10.865/2004, decorrentes de importação, na ficha de mercado interno.

Afirma a DRJ, com base no referido manual do PER/Dcomp, que só seria permitido abarcar um tipo de crédito por pedido, não podendo buscar conjuntamente na mesma operação, outro tipo de crédito.

Sobre o direito ao crédito relativo a importações de bens e serviços vinculados a operações de exportação, a Recorrente destaca a SC COSIT nº 70, de 14 de junho de 2018:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. Os créditos do art. 15 da Lei 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços e vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Contribuição para o PIS/Pasep, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre. Dispositivos Legais:

Ao contrário do que entendeu a decisão de piso, não existe qualquer obrigação legal que impute à Recorrente o dever de lançar os créditos apurados pelo art. 15 da Lei nº 10.865/2004, decorrentes de importação, na ficha de mercado interno.

Ainda que se assim não fosse, tratar-se-ia de mero erro material, já que seja qual for a ficha que venha a lançar o crédito, tais custos, despesas e encargos incorridos no mercado externo (importação) e vinculados à receita de exportação darão direito ao crédito.

Feitas tais considerações, inexistindo qualquer dispositivo legal que obrigue o contribuinte assim proceder, não há que se falar em equívoco por parte do contribuinte, de modo que deve ser revertida a glosa quanto aos custos, despesas e encargos Incorridos no Mercado Externo (Importação).

2.7. Da Incidência de Correção Monetária Sobre Os Créditos Glosados

Sustenta a recorrente a necessidade de correção monetária sobre os créditos glosados pela demora na análise e pelas glosas ilegítimas.

A questão, já foi devidamente abordada pelo STJ, em julgamento proferido na sistemática dos recursos repetitivos (Tema Repetitivo nº 1003), que deu origem à tese no sentido de que “[o] termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007).”

Por essa razão, no ressarcimento do PIS e da Cofins não cumulativos, apenas não incide correção monetária ou juros, enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, isto é, antes de decorrido o prazo de 360 dias previsto para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Desse modo, quanto a este ponto, deve a r. decisão ser reformada para reconhecer a incidência da taxa Selic, a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do Pedido de Ressarcimento.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (i) reverter as glosas relativas aos fretes com transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, (ii) reverter as glosas quanto aos custos, despesas e encargos incorridos na importação, vinculados às receitas de exportação e (iii) reconhecer a incidência de correção monetária, a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do Pedido de Ressarcimento.

Quanto aos fretes com a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Marina Righi Rodrigues Lara, ousou dela discordar quanto à sua decisão de cancelar a glosa dos créditos vinculados ao frete de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Explico.

Inicialmente, tendo em vista que para a presente análise é relevante verificar se este tipo de frete, enquanto serviço adquirido pelo sujeito passivo, se enquadra no conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual seria este conceito e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto e/ou serviço ao mesmo.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, tendo como Relator o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, realizado em 22/02/2018 sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

EMENTA

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

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

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos

autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, **em cotejo com o objeto social da empresa**, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: **água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.**

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (...), **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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(...)

VOTO

(...)

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

(...)

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

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

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

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

Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva** (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

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

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

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

Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF**, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

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

5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. **É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de**

alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

(...)

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

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

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

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

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo o frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado. Diferentemente seria a situação caso se referisse a frete de produtos em elaboração, por exemplo, remetidos para

industrialização por encomenda, uma vez que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo.

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

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

i) AgInt no AREsp 2.081.417/AM, Relator Ministro AFRÂNIO VILELA, órgão julgador T2 - Segunda Turma, data do julgamento 26/02/2024:

EMENTA AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. Em 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.**
2. Não apresentação pela parte agravante de argumentos novos capazes de infirmar os fundamentos que alicerçaram a decisão agravada.
3. AGRAVO INTERNO CONHECIDO E DESPROVIDO.

ii) AgInt no AREsp 2.410.624/RS, Relator Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES, órgão julgador T1 - Primeira Turma, data do julgamento 26/02/2024:

EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL PIS/COFINS. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM TESE JURÍDICA FIXADA EM JULGAMENTO SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. TEMA 779/STJ. PROVIMENTO NEGADO.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao apreciar o Recurso Especial 1.221.170/PR (Tema 779/STJ), sob a sistemática do recurso repetitivo, consolidou a orientação de que, para fins do creditamento relativo à contribuição ao PIS e da COFINS, *"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"*.

2. **O Tribunal de origem reconheceu que as despesas com frete decorrente da transferência de produtos entre estabelecimentos da própria empresa não se enquadravam no conceito de insumos**, não gerando crédito para abatimento da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, **o que se alinha à orientação consolidada nesta Corte Superior em hipóteses análogas.**

3. Agravo interno a que se nega provimento.

iii) AgInt no AREsp 2.306.076/SP, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, órgão julgador T2 - Segunda Turma, data do julgamento 16/10/2023:

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. PIS/COFINS. **FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.** CONCEITO DE INSUMO. ENTENDIMENTO DO STJ. ATIVIDADES APTAS A GERAÇÃO DE CRÉDITO. SÚMULA 7/STJ.

1. **O entendimento do Tribunal de origem está em consonância com a orientação do Superior Tribunal de Justiça. Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a Cofins. À guisa de exemplo, na hipótese dos autos, bem decidiu a Corte a quo ao afastar os custos de frete das despesas passíveis de creditamento de PIS e Cofins.** Precedente: AgInt no AREsp. 874.800/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 4/5/2020.

2. Afastar o entendimento a que chegou o Colegiado de origem, de modo a classificar as atividades mencionadas pela recorrente como aptas à geração do direito ao crédito vindicado, requer o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que encontra impedimento na Súmula 7/STJ.

3. Agravo Interno não provido.

iv) AgInt no REsp 1.978.258/RJ, Relator Ministro REGINA HELENA COSTA, órgão julgador T1 - Primeira Turma, data do julgamento 23/05/2022:

EMENTA 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.

No mesmo sentido, os seguintes precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, todos decididos por unanimidade:

i) Acórdão nº 9303-015.064, Relator Conselheiro GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Sessão de 10 de abril de 2024:

PIS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no

mérito, **por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento, para manter a glosa dos custos com fretes dos produtos acabados entre estabelecimentos do Contribuinte.**

ii) Acórdão nº 9303-015.019, Relator Conselheiro ROSALDO TREVISAN, Sessão de 09 de abril de 2024:

DESpesas. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

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

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

Conforme se verifica, o tema é pacífico em ambas as Turmas do STJ, bem como na Câmara Superior deste Conselho.

Com base no entendimento acima, decidiu a Turma, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso neste particular.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas quanto aos custos, despesas e encargos incorridos na importação, vinculados às receitas de exportação; para reconhecer a incidência de correção monetária a partir 361º dia subsequente à protocolização do Pedido de Ressarcimento e para negar provimento ao recurso em relação às glosas relativas aos fretes com a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e Redator