



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13839.903425/2011-22  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-008.135 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** MACCAFERRI DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

**NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.**

Não sendo o ato lavrado por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, descabida alegação de nulidade.

**REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.**

À luz da interpretação fixada pelo STJ no RESP nº 1.221.170, o enquadramento de um bem como insumo, no âmbito da legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, deve ser aferido segundo os critérios da essencialidade e da relevância em relação ao processo produtivo, sendo ilegal o conceito de insumo estabelecido nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal.

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PER/DCOMP. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. INSUFICIÊNCIA.**

As alegações constantes da manifestação de inconformidade devem ser acompanhadas de provas suficientes que confirmem a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

**PIS. COFINS. CRÉDITO FRETE PRODUTO ACABADO. IMPOSSIBILIDADE. SERVIÇO NÃO RELACIONADO AO PROCESSO PRODUTIVO.**

Os serviços de transporte de produto acabado entre estabelecimentos da pessoa jurídica é aplicado em momento posterior ao processo produtivo, e com ele não se relaciona, não existindo possibilidade de desconto de créditos de insumos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes à manutenção de empilhadeira. As conselheiras Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne,

Renata da Silveira Bilhim e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões deram provimento parcial em maior extensão para também reverter as glosas referentes aos fretes entre unidades da Recorrente. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Silvio Rennan do Nascimento Almeida - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Cynthia Elena de Campos, substituída pela conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba/PR, que deu parcial provimento à manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

O presente processo tem por objeto a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte acima identificado contra o Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório demonstrado no Pedido de Ressarcimento – PER n.º 06332.10449.311008.1.1.09-6708 e, por consequência, homologou parcialmente a Declaração de Compensação - DCOMP n.º 38634.20909.311008.1.3.09-4068.

O valor total pleiteado pelo contribuinte era de R\$ 102.762,08, referente ao saldo de créditos de COFINS não cumulativa do 3º Trimestre de 2008. A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Jundiá-SP reconheceu o direito ao crédito de R\$ 25.201,92, homologando as compensações até esse montante, conforme consta no Despacho Decisório de fls. 10-11, cujo conteúdo é transcrito a seguir:

*A empresa formalizou pedido eletrônico de ressarcimento de crédito de COFINS não cumulativo, de competência do 3º trimestre de 2008, no valor de R\$ 102.762,08. Fundado nesse crédito declarou compensação mediante a apresentação DCOMP, conforme abaixo indicado.*

<i>Pedido de Ressarcimento</i>	<i>Declaração de Compensação</i>
06332.10449.311008.1.1.09-6708	38634.20909.311008.1.3.09-4068

*Informação Fiscal prestado pelo Serviço de Fiscalização, após a realização de diligências, constatou a utilização indevida de crédito, porquanto glosara o valor de R\$ 77.560,16, restando líquido e certo crédito no valor de R\$ 25.201,92.*

*Demonstrativo da Compensação indica que esse crédito é insuficiente para a compensação integral dos débitos declarados.*

*Assim sendo, proponho a não homologação das compensações declaradas, e a cobrança da diferença de débito indevidamente compensada.*

*(assinatura)*

*De acordo. Em face da informação acima, e no uso das no uso das competências subdelegadas pela Portaria DRF/Jundiaí n.º 81 de 22/05/2007, defiro o direito creditório de COFINS não cumulativo do 2º trimestre de 2008 de R\$ 25.201,92.*

*Porquanto insuficiente o crédito, com fundamento no art. 36 da IN SRF n.º 900/08, HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada na DCOMP 38634.20909.311008.1.3.09-4068.*

*À EQRES para processar as compensações até o limite do crédito ora deferido e prosseguir na cobrança do débito indevidamente compensado.*

*(assinatura)*

A Informação Fiscal referida no Despacho Decisório encontra-se às fls. 6 e tem o seguinte conteúdo:

*Senhor Supervisor*

*Procedemos a fiscalização do contribuinte em epigrafe, sob MPF 0812400.2010.01080, e em relação ao ressarcimento solicitado no PER/DCOMP 06332.10449.311008.1.1.09-6708 informamos o que segue:*

*Crédito solicitado: R\$ 102.762,08*

*Crédito recusado: R\$ 77.560,16*

*Crédito reconhecido: R\$ 25.201,92*

*Os elementos que levaram às conclusões acima constam do Termo de Verificação e de Encerramento do Procedimento Fiscal cuja cópia segue anexa. Anexamos também cópias dos Termos de Intimação Fiscal n.ºs 0014, 0015, 0016 e 0019 e das respostas do contribuinte às intimações, a cujos demonstrativos o Termo de Verificação faz referência.*

*Proponho encaminhar o documento ao SEORT/DRF/JUN para conhecimento e continuidade dos procedimentos relativos ao tratamento manual das compensações solicitadas.*

O contribuinte foi intimado em 12/04/2012 (fls. 12) e apresentou manifestação de inconformidade em 11/05/2012 (fls. 276-298), alegando, em síntese, o seguinte:

- **Preterição do direito à ampla defesa e ao contraditório.** Alega que nenhum documento esclarecedor do motivo da recusa dos créditos foi acostado ao Despacho Decisório. Afirma que solicitou vista e cópia

integral do processo e constatou que de fato não há, no bojo do mesmo, as razões pelas quais houve glosa parcial dos créditos. **Destaca que o documento intitulado “Informação Fiscal” não traz a motivação da glosa e menciona que haveria cópia de Termo de Verificação anexo, contudo nenhuma cópia foi anexada.** Citando os artigos 2º e 50, § 1º, da Lei 9.784/99, conclui que houve inobservância ao princípio da motivação dos atos administrativos. Assevera que restou impossível ao contribuinte tecer qualquer argumento referente à não homologação da compensação, sendo evidente a preterição do direito ao contraditório e à ampla defesa, o que caracteriza a nulidade do despacho decisório nos termos do art. 12 do Decreto nº 7.574/2011. Nesse sentido, cita diversos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

- **Direito ao total do créditos pleiteados. Afirma que em face da total ininteligibilidade do Despacho Decisório,** resta-lhe justificar a legitimidade da totalidade dos créditos por ela pleiteados. Esclarece que os créditos em questão referem-se à COFINS não cumulativa do 3º Trimestre de 2008, os quais atendem todos os critérios estabelecidos pelo art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Além disso, traz, nos itens seguintes, algumas considerações acerca da natureza daqueles que compreendem a maior parte dos créditos pleiteados.

- **Créditos referentes a fretes.** Afirma que nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, dão direito a crédito os valores referentes aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Assim, todos os insumos geram créditos, dentre os quais estão os fretes referentes ao transporte ocorrido entre estabelecimentos do próprio contribuinte e os referentes à remessa ou retorno de mercadoria para industrialização por encomenda. Com base em doutrina e decisões do CARF, afirma que o conceito de insumos para o PIS e a COFINS não cumulativos deve ser buscado à luz dos conceitos do IRPJ, e não do IPI, de modo que todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte geram créditos, inclusive os gastos com fretes. Acrescenta que as filiais para as quais foram remetidas as mercadorias funcionam justamente como pontos de venda da empresa, restando assim evidente que o transporte em questão constitui parte da própria operação de venda, o que possibilita o creditamento nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003. Nesse sentido, argumenta que se não houvesse essa etapa intermediária com os estabelecimentos filiais, os produtos e mercadorias vendidos teriam necessariamente que percorrer o mesmo trajeto ou rota até chegar ao ponto de tradição dos bens aos clientes, gerando praticamente os mesmos custos, cujo ônus cabe igualmente à manifestante – empresa vendedora.

- **Créditos referentes a despesas de materiais e serviços de manutenção.** Afirma que parte significativa dos créditos pleiteados referem-se a materiais e serviços ligados diretamente à produção do estabelecimento fabril, os quais, pelas mesmas razões acima expostas, referentes aos fretes, devem ser considerados como passíveis de gerar

créditos de PIS e COFINS. Aponta que, conforme afirmado pelo próprio Auditor-Fiscal, os aparelhos de ar condicionado integram o sistema automatizado e computadorizado das máquinas produtivas, sendo indispensáveis à sua operação, pois exigem temperatura baixa para seu correto funcionamento. Assevera que, da mesma forma, geram crédito as despesas com manutenção das empilhadeiras utilizadas nas instalações da fábrica, as quais são diretamente ligadas ao processo produtivo, pois servem para o transporte de insumos e outros materiais para a linha de produção e para a retirada de produtos acabados após sua fabricação. Pugna pela admissão dos créditos referentes às despesas com manutenção do sistema de limpeza da água, haja vista que, conforme verificado *in loco* pela autoridade fiscal, a empresa promove a limpeza da água utilizada no processo produtivo. Afirma que a água utilizada na produção sofre um processo de filtragem/limpeza em uma piscina/tanque e é reutilizada para resfriamento das máquinas e lavagem de materiais (zincagem de fios), seguindo então novamente para tratamento e depois para resfriamento das máquinas, e assim por diante. Afirma que também geram crédito as despesas com material de proteção individual dos operários (lentes, luvas, óculos, calçados de segurança, lona/roda/sapato, etc), pois são exigências da legislação trabalhista e sindical e portanto necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora. No mesmo sentido, as despesas com refeição/alimentação, assistência médica/saúde e transporte dos funcionários ligados diretamente à produção merecem ser consideradas válidas para fins de aproveitamento de créditos. Quanto às notas fiscais de entrada com CFOP de saída não tributada (devolução de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda; retorno de conserto), alega que autoridade fiscal não se atentou ao fato de que os valores de que a empresa se creditou referem-se tão somente aos serviços indicados nas notas fiscais e não aos produtos que retornaram após a industrialização por encomenda ou ao maquinário devolvido após o conserto, sendo que as despesas com os serviços envolvidos em tais situações são passíveis de creditamento e não poderiam ter sido recusadas. Por fim, alega que a autoridade fiscal equivocou-se também ao recusar os créditos relativos à manutenção de “instrumentos de medição”, pois trata-se de peças de reposição que compõem os painéis das próprias máquinas da unidade fabril, não havendo como negar que estejam diretamente relacionadas à produção da empresa.

Ao final, com base nesses argumentos, o contribuinte requereu a declaração de nulidade do Despacho Decisório e a homologação da totalidade das compensações efetuadas.

**Em 12/03/2019, o processo foi baixado em diligência, por meio do Despacho nº 144 (fls. 333-334). O objetivo da diligência era a juntada aos autos de documento que especificasse as razões fáticas e jurídicas que ocasionaram a glosa dos créditos e o conseqüente não reconhecimento de parte do direito creditório pleiteado, bem como a**

**comprovação de que o contribuinte tomou ciência do referido documento.**

O órgão de origem atendeu a referida solicitação, juntando aos autos cópia do Termo de Verificação e de Encerramento do Procedimento Fiscal de fls 768-780 e das planilhas anexas de fls. 781-833. Nessa oportunidade, juntou ainda cópia dos Autos de Infração que são objeto do processo nº 19311.720200/2012-49 (fls. 834-862) e de diversas amostras e documentos comprobatórios (430-767 e 863-895). O contribuinte foi cientificado a respeito da juntada dos documentos em 06/06/2019, contudo não se manifestou dentro do prazo de trinta dias (fls. 900).

Em julgamento da manifestação de inconformidade, a DRJ de Curitiba/PR decidiu por julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo em favor do contribuinte, além do valor já reconhecido no Despacho Decisório, o direito ao crédito adicional de R\$ 8.090,39 de COFINS Não Cumulativa – Exportação relativo ao 3º Trimestre de 2008, homologando-se a compensação efetuada até o limite desse crédito.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, repisando alguns dos argumentos de sua manifestação de inconformidade, quais sejam: i) preterição do direito de defesa e contraditório, porque o Termo de Verificação Fiscal não teria sido acostado ao processo administrativo; ii) direito ao crédito dos fretes relativos ao transporte de mercadorias entre estabelecimentos do próprio contribuinte; iii) direito ao crédito de despesas com manutenção, tratando especificamente de iv.1) aparelhos de ar-condicionado; iv.2) notas fiscais de entrada com CFOP de saída não tributada; iv.3) empilhadeiras utilizadas nas instalações da fábrica; iv.4) material de proteção individual dos operários da fábrica; iv.5) despesas de alimentação/refeição, assistência médica e de saúde e transporte dos funcionários; iv.6) instrumentos de medição.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Primeiramente saliento que inexistente recurso de ofício a ser julgado, em razão de não ter sido alcançado o valor de alçada.

Destaco ainda que embora os presente autos estejam sendo tratados pelo e-processo sob o número 13839903425/2011-22, nas peças processuais consta o número do apenso (13839.721249/2012-93). segundo o despacho de fls 960:

processo em epígrafe está cadastrado no sistema SIEF Web com as informações das respectivas fases, as quais são compatíveis com o trâmite do processo. O processo administrativo - PA nº 13839.721249/2012-93 - não está cadastrado no SIEF Web. O aludido processo está pré-cadastrado como digital, razão pela qual é possível acessá-lo no sistema e-processo (Processo Digital). Tanto no Despacho Decisório quanto no Acórdão foi citado este número de PA. Este procedimento está equivocado porque o processo de crédito cadastrado corretamente é o de nº 13839.903425/2011-22.

Em sendo assim, adotou-se como principal o processo especificado no título, sendo que o de n.º 13839.721249/2012-93 ficará vinculado a este, sem ser cadastrado por não ser conveniente pelos motivos expostos anteriormente.

Procedeu-se, então, a migração de todas as peças processuais do PA 13839.721249/2012-93 para o de n.º 13839.903425/2011-22, visando regularizar a pendência existente no tocante ao cadastramento, não pairando dúvida sobre a fase atual em que o processo em epígrafe se encontra, ou seja, "Em julgamento de Recurso".

Passamos então ao julgamento.

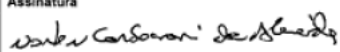
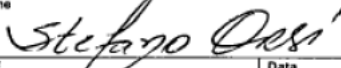
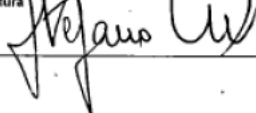
### 1) Preterição do direito de defesa e contraditório, por ausência de clareza nas acusações do relatório fiscal

A Recorrente brada pela decretação de nulidade do trabalho fiscal por duas razões.

A primeira delas é que não teria tido acesso ao Termo de Verificação Fiscal para tomar conhecimento das razões utilizadas pela Fiscalização para indeferir parte dos créditos que haviam sido pleiteados.

Efetivamente o documento não constava nos presentes autos, o que fez com que o processo fosse baixado em diligência pela DRJ, justamente para averiguar se houvera a aventada preterição do direito de defesa apta a ensejar a nulidade.

Ocorre que, com a juntada da documentação, foi possível verificar que a Contribuinte já havia tomado ciência desse documento na mesma época da emissão do Despacho Decisório, mais especificamente no dia 05/04/2012, conforme se depreende da assinatura aposta no próprio documento pelo representante do contribuinte (fls.780):

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em 02 (duas) vias de igual forma e teor, assinado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e pelo contribuinte/preposto, que neste ato recebe uma das vias.			
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil			
Nome	Matrícula	Assinatura	
Norton Carbonari de Almeida	62.687		
Ciência do Sujeito Passivo / Representante			
Declaro-me ciente deste Termo, do qual recebi uma cópia.			
Nome	Cargo		
	Administrador		
CPF	Data	Hora	Assinatura
012753938-70	05/04/12	11:00 horas	

Ademais, como bem observado pelo Acórdão recorrido, embora a ciência da Contribuinte a respeito do Termo de Verificação Fiscal tenha ocorrido uma semana antes da ciência do Despacho Decisório, não há como ter dúvida a respeito da vinculação existente entre os dois documentos, pois o conteúdo do Termo de Verificação claro nesse sentido, conforme se depreende dos excertos a seguir colacionados:

Trata este Termo de Verificação e de Encerramento do Procedimento Fiscal das verificações relativas ao PIS e COFINS dos períodos de janeiro/2007 a dezembro/2008 e do quarto trimestre de 2009. O período fiscalizado inclui os seguintes PER/DCOMP:

COFINS 1º TRIM/2007: 23623.76343.130407.1.1.09-7144;  
 COFINS 2º TRIM/2007: 29521.85420.130707.1.1.09-3905;  
 COFINS 4º TRIM/2007: 03838.94725.010208.1.1.09-2185;  
 COFINS 1º TRIM/2008: 00348.36674.300408.1.1.09-7891;  
 COFINS 2º TRIM/2008: 39106.91705.150708.1.1.09-4694;  
COFINS 3º TRIM/2008: 06332.10449.311008.1.1.09-6708;  
 COFINS 4º TRIM/2009: 20491.08562.080110.1.1.09-9727;  
 PIS 1º TRIM/2007: 22409.38470.130407.1.1.08-8626;  
 PIS 2º TRIM/2007: 03800.98153.300707.1.1.08-4016;  
 PIS 1º TRIM/2008: 15575.30279.170608.1.5.08-9802;

(.....)

### 3. Conclusão

Encerramos nesta data a ação fiscal levada a efeito no sujeito passivo acima identificado, onde foi verificado por amostragem o cumprimento das obrigações tributárias relativas às contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS dos períodos de janeiro de 2007 a dezembro de 2008 e de outubro de 2009 a dezembro de 2009.

A base legal para a identificação dos créditos calculados sobre despesas para as quais a legislação não prevê tal benefício, indevidamente aproveitados pelo contribuinte, e para as contribuições não recolhidas objeto de lançamento encontra-se, para o PIS, na Lei 10.637/02, artigos 1º, 2º, 3º e 4º, e, para o COFINS, na Lei 10.833/03, artigos 1º, 2º, 3º e 5º.

Foram constatadas as irregularidades relatadas neste Termo de Verificação e de Encerramento do Procedimento Fiscal e nos Demonstrativos de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos Autos de Infração dos tributos PIS e COFINS que este termo acompanha e dos quais faz parte.

O quadro a seguir apresenta por tributo e mês o valor do ressarcimento pleiteado pelo contribuinte, o valor recusado pela fiscalização, o crédito de exportação calculado pela fiscalização, o valor do crédito de exportação utilizado, e o valor do ressarcimento reconhecido pela fiscalização:

Tributo	Mês	Pedido	Recusado	Crédit Expo	Utilizado	A ressarcir
---------	-----	--------	----------	-------------	-----------	-------------

<b>COFINS</b>	Janeiro/07	133.526,16	25.189,49	269.449,17	161.112,50	108.336,67
	Fevereiro/07	221.394,00	31.859,49	210.195,61	20.661,10	189.534,51
	Maior/07	280.808,66	29.148,54	308.422,39	56.762,27	251.660,12
	Junho/07	232.478,39	94.459,05	278.319,13	140.299,79	138.019,34
	Dezembr/07	192.816,94	20.709,12	201.096,34	28.988,52	172.107,82
	Fevereiro/08	116.828,96	15.814,40	229.963,93	128.949,37	101.014,56
	Março/08	226.559,81	15.759,06	312.486,83	101.686,08	210.800,75
	Abril/08	28.284,03	28.284,03	294.731,56	294.731,56	0,00
	Setembr/08	102.762,08	77.560,16	348.610,15	323.408,23	25.201,92
	Dezembr/09	104.682,98	0,00			104.682,98
<b>Total COFINS</b>		<b>1.640.142,01</b>	<b>338.783,34</b>	<b>2.453.275,11</b>	<b>1.256.599,42</b>	<b>1.301.358,67</b>

A Recorrente também alega que a fundamentação dos despachos decisórios seriam superficiais. Mesmo que fosse verdade, como visto acima, a Recorrente teve ciência do Termos de Verificação Fiscal que traz pormenorizadamente todos os elementos de fato e de direito pertinentes para o caso, não sendo cabível falar em qualquer prejuízo a defesa.

Portanto, percebe-se que o ato administrativo se encontra devidamente motivado, apresentando de forma clara as razões da autoridade fiscal. Não por outra razão a Recorrente pode compreender minuciosamente a matéria tratada pela Fiscalização, e, por conseguinte, apresentar sua defesa administrativa a respeito de todas as questões ora sob julgamento.

Assim, inexistente nulidade a ser sanada, no que diz respeito ao preceito do artigo 59, incisos I e II do Decreto 70.235/72, segundo o qual são nulos somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

## 2. Objeto social da empresa e créditos referentes a insumos

Como se depreende do relato acima, uma das questões de mérito discutida nestes autos é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

O Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTEs 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. 543C 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.

O voto da Ministra **Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de *essencialidade ou relevância*** da despesa, sendo que tal entendimento deve ser seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

**Essencialidade** – considera-se 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;

**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.

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmos critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a ementa colacionada abaixo:

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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Pois bem. Tendo em vista esse contexto, uma parte das glosas já foram revertidas pela própria DRJ.

Restaram os seguintes itens, ainda objeto de litígio, relativos ao direito ao crédito de despesas com manutenção, tratando especificamente de 1) aparelhos de ar-condicionado; 2) notas fiscais de entrada com CFOP de saída não tributada; 3) empilhadeiras utilizadas nas instalações da fábrica; 4) material de proteção individual dos operários da fábrica; 5) despesas de alimentação/refeição, assistência médica e de saúde e transporte dos funcionários; 6) instrumentos de medição;

Cumpra então efetuar a análise nos tópicos subsequentes, sempre levando em consideração seu objeto social, o qual foi precisamente descrito no TVF nos seguintes termos:

A atividade principal do contribuinte é a fabricação de arames e telas para gabiões, que são caixas de telas de arame a serem preenchidos com pedras (rachão) e utilizados na construção civil na contenção de solos (muros de arrimo, contenção de margens e encostas). Também revende geotêxteis, mantas impermeabilizantes que juntamente com os gabiões compõem soluções de engenharia civil. Eventualmente executa serviços por empreitada de obras civis, que representam em torno de 2% das receitas auferidas.

Passemos então aos itens ainda objeto de controvérsia.

### **2.1. Aparelhos de ar-condicionado**

O acórdão recorrido tratou com precisos fundamentos da questão aqui posta, nas palavras a seguir transcritas:

O Contribuinte alega que se trata de despesas com manutenção de ar condicionado que integra o sistema automatizado e computadorizado de suas máquinas produtivas. Afirma

que se trata de equipamento essencial à operação desse sistema, que exige temperatura baixa para o seu correto funcionamento.

**Contudo, essa alegação não está acompanhada de provas. Não há nada nos autos que demonstre a efetiva necessidade de ar condicionado para o correto funcionamento das máquinas do processo produtivo do contribuinte e não basta a mera afirmação do interessado nesse sentido.**

Vale destacar que, ao contrário do que alega o contribuinte, a circunstância por ele alegada não foi atestada pela fiscalização. Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, depreende-se que a autoridade fiscal atestou apenas que os serviços de manutenção referem-se ao ar condicionado localizado no “ambiente onde se encontram as máquinas”.

O fato de os aparelhos de ar condicionado estarem localizados no ambiente das máquinas não significa que os mesmos sejam indispensáveis ao funcionamento. Para demonstrar a alegada indispensabilidade, o contribuinte deveria ter trazido laudos, manuais do equipamentos, dados técnicos, etc.

Como nenhuma prova foi apresentada, não há como considerar que a despesa em questão guarda relação de essencialidade com o processo produtivo da empresa.

Aliás, não se descarta a hipótese de os aparelhos de ar condicionado em questão serem destinados apenas a garantir conforto térmico aos operadores.

Mesmo diante de tal decisão, nada de novo trouxe a Contribuinte aos autos em sede de recurso voluntário. Dessarte, valendo-me da passagem supra colacionada, conforme permite o artigo 50, §1º da Lei n. 9.784/99, entendo que deve ser mantida a glosa.

## **2.2. Empilhadeiras utilizadas nas instalações da fábrica**

No caso ora analisado, o contribuinte afirma que as empilhadeiras objeto de manutenção servem para transporte de insumos tanto para a linha de produção como para a retirada de produtos acabados após sua fabricação.

Ora, no contexto industrial não há dúvidas de que as empilhadeiras utilizadas nas instalações da fábrica são diretamente ligadas ao processo produtivo da empresa, sendo fundamentais para lidar com o excessivo peso, seja dos insumos, seja dos produtos acabados para que possam ser transportados. De outra forma, seria impossível o seu manuseio e, ao fim, impossível que a indústria finalizasse o processo de produção e colocação à venda das mercadorias. Assim, trata-se de insumo relevante para a *atividade da Recorrente*, implicando no direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, conforme o entendimento do STJ no REsp 1.221.170.

Portanto, deve ser concedido o crédito em questão.

## **2.3. Material de proteção individual dos operários da fábrica**

Embora mencionada no recurso voluntário, a glosa relativa a EPI já foi revertida pelo julgamento *a quo*, de modo que inexistente litígio a ser aqui apreciado.

## **2.4. Alimentação, assistência médica e transporte de funcionários**

A contribuinte defende o acatamento dos créditos relacionados às despesas com alimentação, assistência médica e transporte dos funcionários ligados ao setor de produção.

Entretanto, a glosa foi mantida pela DRJ por entender que esse creditamento não é possível, conforme o Capítulo 9.2 (Dispêndios para viabilização da Atividade de Mão de Obra) do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018.

Efetivamente, entender que empresas como a ora Recorrente possam tomar créditos dos referidos gastos significaria retomarmos a ideia de insumo como equivalente a despesas para fins do IRPJ, o que definitivamente não se amolda os critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ. Nesse sentido tem caminhado a jurisprudência do CARF, conforme os acórdãos abaixo destacados:

Acórdão n. 3302-009.389 , Data da Sessão 23/09/2020

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. INOBSERVÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE

As despesas referentes a assistência médica e assistência odontológica não se comprovaram essenciais ao processo produtivo da contribuinte.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. POSSIBILIDADE

De acordo com o art. 3o da Lei no 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com tratamento de resíduos industriais são capazes de gerar créditos de PIS.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. INOBSERVÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE

As despesas referentes a assistência médica e farmacêutica a empregados, benefícios a empregados, transporte próprio de funcionários, assistência odontológica, alimentação, materiais de limpeza e higiene, gastos com veículos, serviços de terceiros c/exportação, comissões sobre vendas, despesas com feiras e eventos, propaganda e publicidade, serviços de terceiros, honorários profissionais, no presente caso, não se comprovaram essenciais ao processo produtivo da contribuinte.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. RESSARCIMENTO/ COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito objeto de pedido de ressarcimento/compensação no regime da não-cumulatividade não é passível de atualização monetária, em vista da existência de vedação legal expressa nesse sentido (Sumula CARF no 125).

Acórdão 3001-000.939, Data da Sessão 18/09/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/10/2010

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

De acordo com inciso II do art. 3o da Lei no 10.833/03, de mesmo teor do inciso II do art. 3o da Lei no 10.637/02, o conceito de insumos pode ser interpretado dentro do conceito da essencialidade e relevância, desde que o bem ou serviço seja essencial ou relevante à atividade produtiva.

REGIMENTO INTERNO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. DECISÃO DEFINITIVA STF E STJ.ART.62, §2º DO RICARF.

Segundo o art. 62, §2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF no 343/2015, com redação dada pela Portaria MF no 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 1.036 a 1.041 da Lei no 13.105, de 2015, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. UNIFORME/VESTUÁRIO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. POSSIBILIDADE

De acordo com o art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com uniforme/vestuário e equipamentos de proteção individual são capazes de gerar créditos de PIS.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. POSSIBILIDADE

De acordo com o art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com tratamento de resíduos industriais são capazes de gerar créditos de PIS.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. INOBSERVÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE

As despesas referentes a assistência médica e farmacêutica a empregados, benefícios a empregados, transporte próprio de funcionários, assistência odontológica, alimentação, materiais de limpeza e higiene, gastos com veículos, serviços de terceiros c/exportação, comissões sobre vendas, despesas com feiras e eventos, propaganda e publicidade, serviços de terceiros, honorários profissionais, no presente caso, não se comprovaram essenciais ao processo produtivo da contribuinte.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. RESSARCIMENTO/ COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito objeto de pedido de ressarcimento/compensação no regime da não-cumulatividade não é passível de atualização monetária, em vista da existência de vedação legal expressa nesse sentido (Sumula CARF no 125).

Saliento que inexistente qualquer particularidade no presente caso que o afaste da jurisprudência citada. Assim, entendo que inexistente fundamento para a reversão da glosa.

## 2.5. Instrumentos de medição

A contribuinte não concorda com a glosa dos créditos referentes a gastos com aquisição de “instrumentos de medição”. Em sua defesa, afirma que a glosa recaiu sobre peças de reposição que compõem os painéis das máquinas da unidade fabril da empresa, ou seja, bem diretamente relacionado ao processo produtivo.

Novamente o problema de defesa é a ausência de provas, assim como nos itens 2.1 e 2.2. supra. Nos autos inexistente qualquer demonstração a respeito da natureza e da efetiva utilização dos bens em questão, não sendo possível acatar a alegação de que se trata de bem cuja utilização é essencial para o processo produtivo desenvolvido pelo contribuinte.

Por conseguinte, deve ser mantida a glosa desse item.

## 2.6. Notas fiscais de entrada com CFOP de saída não tributada

Melhor sorte não assiste a defesa nesse pois, mais uma vez, não se esmerou na produção das provas a respeito de suas alegações.

Destaco o trecho do acórdão Recorrido sobre o tema:

Em relação às glosas dos créditos relacionados a notas fiscais com Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP de devolução de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda e de retorno de conserto, o contribuinte alega que a empresa creditou-se apenas do valor dos serviços, e não do valor dos produtos que retornaram após o conserto ou a industrialização por encomenda.

**A meu ver, a glosa foi efetuada corretamente, pois os CFOPs constantes das notas fiscais indicadas pela autoridade fiscal na planilha de despesas recusadas referem-se apenas a retorno da mercadoria (CFOP 5902 – Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda e CFOP 5916 – Retorno de mercadoria ou bem reebido p/conserto ou reparo). Não é possível a apuração de créditos nesse caso, pois os produtos retornados já geraram créditos quando de sua aquisição (no caso da industrialização por encomenda) ou são bens do ativo imobilizado (no caso do retorno de conserto).**

**Além disso, não há menção, na planilha de despesas recusadas pela fiscalização, a quaisquer CFOPs referentes à prestação de serviços de industrialização (CFOP 5124) ou serviços de conserto (CFOP 5933). O contribuinte, por sua vez, não trouxe aos autos nenhuma prova de que os valores identificados na planilha como referentes a retorno de mercadoria sejam referentes a serviços prestados.** Nesse contexto, não há como acatar a alegação do contribuinte.

Portanto, deve ser mantida a glosa das despesas cujas notas fiscais estão identificadas com CFOPs 5902 e 5916.

A seu turno, no recurso voluntário a Contribuinte, em um único parágrafo a respeito do assunto, coloca que:

Quanto às notas fiscais de entrada com CFOP de saída não tributada (DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA UTILIZADA NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA; RETORNO DE CONserto), cabe esclarecer que este C. Conselho deve se atentar ao fato de que os valores de que se creditou a Recorrente **referem-se tão somente aos serviços indicados em tais notas e não aos produtos que retornaram após a industrialização por encomenda ou ao maquinário devolvido após o conserto**. Ou seja, os créditos não se referem ao total das notas que inclui o valor da própria peça, mas tão somente aos serviços então utilizados. As despesas com os serviços envolvidos em tais situações são passíveis de creditamento e não podem ser recusadas pelo Fisco!

Ou seja, a Recorrente de manifesta de maneira superficial, sem nem mesmo tentar se opor aos pertinentes pontos cotejados pelo Acórdão da DRJ, seja no que diz respeito ao elementos de direito, como em relação as provas.

Portanto, não existe razão para reforma da decisão combatida nesse ponto. Mais uma vez a Recorrente foi incapaz de provar fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da pretensão fazendária, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, do art. 36, da Lei nº 9.784/99 e do artigo 373 do Código de Processo Civil.

## 3. Direito ao crédito dos fretes relativos ao transporte de mercadorias entre estabelecimentos do próprio contribuinte

A fiscalização glosou os créditos referentes aos fretes relativos a transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte. Foram glosados a esse título os créditos

extemporâneos apurados pelo contribuinte no mês de abril/2007 e também os créditos apurados pelo contribuinte em relação aos fretes dos próprios meses objetos da fiscalização – 04/2007 a 12/2008).

A contribuinte defende a possibilidade de apuração de crédito sobre os fretes entre seus estabelecimentos, alegando que se trata de remessa de mercadorias para filiais que funcionam como pontos de venda.

Pois bem. Determinadas operações com frete são sim capazes de garantir o direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS: *i)* se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003; *ii)* se associado à compra de matérias primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, ou ainda relativa ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será concedido crédito como insumo, nos moldes do inciso II do mesmo artigo 3º.

O direito ao crédito relativo ao frete de produtos acabados entre unidades da empresa há tempos causa debates mais acalourados no CARF.

Isto porque imediatamente aparecem os fortes argumentos de que: *i)* não se trata de uma situação específica de frete de venda e ensejar a aplicação do artigo 3º, inciso IX; *ii)* tampouco poder-se-ia aplicar o inciso II do mesmo artigo porque seu texto limitaria o crédito aos insumos utilizados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, de modo que uma vez finalizados os produtos, não se estaria mais dentro do recorte temporal eleito pelo dispositivo.

Contudo, o julgamento do REsp 1.221.170 veio trazer novos contornos à discussão.

Isto porque o entendimento esposado pelo Egrégio Tribunal estabeleceu o conceito de *relevância* como um conjunto maior do que a *pertinência*, afastando assim o recorte temporal acima descrito. Vale dizer, ao adotar o critério da *relevância* para conceituar *insumo* na legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, o STJ interpretou o dispositivo afastando a ideia da existência de uma vedação do direito ao crédito em toda e qualquer hipótese relativa a operações posteriores à produção, com produtos acabados.

Nesse sentido, vale destacar os seguintes trechos do Acórdão da Ministra Regina Helena Costa:

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – ***para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.***

(...)

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 (g.n.)***

A penúltima frase da passagem é clara: não se deve pensar que o insumo esteja adstrito, por uma relação de pertencibilidade, à produção do bem ou execução do serviço. O afastamento da preposição “em” (em + a = “na”) leva a essa conclusão.

Tal conclusão se coaduna com o início do voto da Ministra, quando afirma que os critérios da essencialidade e da relevância dizem respeito à importância do bem *na atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*. Ao assim dizer, pressupõe toda a extensão do objeto social do contribuinte, mesmo que aquém ou além da produção de bens ou execução de serviços.

Também observamos um alinhamento dessas conclusões com os fundamentos constitucionais da Contribuição ao PIS e da COFINS, tributos que embora não cumulativos incidem sobre a receita. Por conseguinte, sua não cumulatividade, com uma sistemática de créditos e débitos que lhe é própria – e distante do ICMS e do IPI -, tem como base a geração de receita da empresa que, por sua vez, na realidade do regime não cumulativo ditado pelas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, não se limita à produção de bens ou execução de serviços.

É imperioso, portanto, avaliar se no caso concreto o dispêndio com frete de produtos acabados é *relevante* para as atividades do contribuinte.

Em sua defesa, a Recorrente afirma que:

No caso em tela, as filiais para as quais foram remetidas as mercadorias, quais sejam, Recife, Curitiba, Belo Horizonte e Rio de Janeiro funcionam APENAS E JUSTAMENTE como pontos de venda da empresa, portanto, evidente que o transporte de mercadorias até tais estabelecimentos constitui parte da própria operação de venda da Recorrente e, assim, os valores pagos a título de PIS e Cofins sobre tais fretes são passíveis de creditamento pela empresa. Em outras palavras, as filiais que receberam tais mercadorias têm atividade unicamente comercial e a função precípua, por necessidade de adequação logística, de realizar a venda aos clientes da região em que estão localizadas. Em razão desse modus operandi, resta cristalino que estes transportes da empresa mãe até as suas afiliadas (filiais), caracterizam e tiveram a função de cumprir a primeira etapa do custo do frete para a realização da venda ao cliente, adquirente do produto ou mercadoria. Não houvesse essa etapa intermediária com os estabelecimentos filiais, os produtos ou mercadorias vendidos teriam necessariamente que percorrer o mesmo trajeto ou rota até chegar ao ponto de tradição desses bens aos clientes, gerando praticamente os mesmos custos (...).”

Tais alegações são corroboradas pelo seu contrato social de fls 747, descrevendo as funções das filiais em questão.

Ao meu sentir, tal situação se amolda ao critério da relevância estabelecido pelo STJ.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais partilha da importância dessa sorte de frete no contexto da logística de distribuição de uma empresa, conforme se manifestou em sessão de 17 de maio de 2017, ao julgar o Acórdão nº 9303005.13. Destaca-se a seguir a passagem a que me refiro:

Os fretes de produtos acabados em discussão, para sua atividade de comercialização, são essenciais para a sua atividade de “comercialização”, eis que:

Sua atividade impõe a transferência de seus produtos para Centros de Distribuição de sua propriedade; caso contrário, tornar-se-ia inviável a venda de seus produtos para compradores das Regiões Sudeste, Centro Oeste e Nordeste do país; Os grandes consumidores dos produtos industrializados e comercializados pelo sujeito passivo, possuem uma logística que não mais comporta grandes estoques, devido à extensa diversidade de produtos necessários para abastecer suas unidades, bem como devido ao

custo que lhes geraria a manutenção de locais com o fito exclusivo de estocagem, visto a alta rotatividade dos produtos em seus estabelecimentos; O que, impõe-se para fins de comercialização e sobrevivência da empresa, os Centros de Distribuição;

O sujeito passivo, que possui sede em Porto Alegre, se viu obrigada a manter Centros de Distribuição em pontos estratégicos do país, considerando a localidade dos maiores demandantes de seus produtos.

Conclui-se assim que, efetivamente, quando tratamos do trânsito de produtos acabados entre unidades da Recorrente, o dispêndio com frete é custo da atividade econômica do contribuinte, e deve ser entendido como *insumo*, nos termos do artigo 3º, inciso II das Lei n. 10.673 e 10.833, sendo capaz, portanto, de dar direito ao crédito, seja da Contribuição ao PIS, seja da COFINS.

### **Dispositivo**

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas referentes à manutenção de empilhadeiras e aos fretes entre unidades da Recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Redator designado.

Com a devida vênia, divergi da ilustre Relatora especificamente quanto aos créditos de frete de transporte de produtos prontos entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

O tema em si já foi (muito) bem exposto pela Conselheira Relatora e, de fato, tem sido objeto de diversas e demoradas controvérsias neste Colegiado.

A posição defendida pela Conselheira, inclusive majoritária nesta atual composição da Câmara Superior de Recursos Fiscais<sup>1</sup>, consiste pela possibilidade de desconto de crédito relativo a fretes de produtos prontos entre estabelecimentos, por constituírem insumos<sup>2</sup> ao processo produtivo, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

O raciocínio defendido pela tese vencedora na CSRF, apesar de tentador, não merece prosperar, posto que não há como se admitir, via de regra, a existência de insumos após o encerramento do processo produtivo.

Explicando melhor.

Os fretes de distribuição, apesar de inegavelmente importantes para a atividade comercial da empresa, não interferem (nem indiretamente) no processo de produção, afinal, no

<sup>1</sup> Vide Acórdão nº 9303-009.735.

<sup>2</sup> Apesar de em alguns acórdãos ser mencionada a configuração de frete de "operação de venda", aproximando os créditos apurados com o previsto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, a tese firmada é pelo desconto de crédito de insumos, abrangidos pelo art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Vale lembrar que os incisos do art 3º, ou possuem reprodução também na Lei nº 10.637/2002 para o PIS, ou são expressamente aplicáveis ao PIS por disposição legal.

momento em que utilizados os produtos já estão acabados, dependendo apenas da realização de sua comercialização para que seja atingido o objeto social.

A ausência de relação dos fretes de transferência com o processo produtivo fica ainda mais clara se aplicado o conhecido “teste de subtração”<sup>3</sup>, proposto pelo Ministro Mauro Campbell nos autos do REsp n.º 1.221.170/PR. A subtração dos fretes de transferência poderiam até inviabilizar a atividade comercial, mas de forma alguma impossibilitaria a atividade de produção, afinal, esta etapa já consta como encerrada.

Mais uma vez, não é que os dispêndios não sejam essenciais ou relevante à atividade empresarial, elas apenas não estão relacionadas ao processo produtivo, assim como as demais despesas comerciais ou mesmo as administrativas, tais como despesas do setor jurídico e contábil, que, apesar de importantes, não geram direito ao crédito por não participarem no processo de produção.

A Receita Federal do Brasil, por meio do Parecer Normativo Cosit n.º 5/2018 deixou claro seu entendimento pela impossibilidade de desconto de créditos relativos a embalagens utilizados unicamente no transporte de mercadorias, conforme segue:

**“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 ns 10.637, de 2002, e da Lei n.º 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<sup>6</sup>, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.”

Nesse sentido entendeu o Acórdão n.º 3401-007.355 abaixo ementado:

“Acórdão n.º 3401-005.355

Sessão de 17 de fevereiro de 2020

Relatora: Mara Cristina Sifuentes

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

<sup>3</sup> Nos termos do Parecer Normativo Cosit n.º 5/2018:

[...]

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

[...]

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

Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não gera créditos de PIS/Cofins, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.”

Por fim, vale ressaltar que a decisão do STJ, ao estabelecer os critérios da essencialidade e relevância, os vinculou ao processo produtivo e não à atividade econômica, ainda que eventualmente, em alguns momentos da discussão, o termo “atividade econômica” tenha sido utilizado, mas com sua abrangência relacionada ao processo de produção, como bem explica o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018:

“14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que *“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”*.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão **“atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”**. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”*.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.”

Admitir a existência de insumos fora do processo de produção, a meu ver, além de não constar do texto legal, coloca em cheque todo o sistema da não cumulatividade, posto que permite, de forma indireta, a apuração de créditos de insumos de atividades puramente comerciais (não produtivas).

Portanto, devem permanecer as glosas sobre os fretes de produtos prontos entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida

