



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.725709/2018-55
ACÓRDÃO	3402-011 436 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de fevereiro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ITAMBÉ ALIMENTOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

PRESCRIÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. PIS E COFINS.

Dada natureza complexiva dos fatos geradores das contribuições ao PIS e à Cofins e o fato de se aperfeiçoarem no último dia do mês de apuração, deve ser considerado como termo inicial para contagem da prescrição o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração.

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 nº 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.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. UNIFORMES E SERVIÇOS DE LAVANDERIA.

Possibilidade de utilização de créditos decorrentes de gastos com uniformes e serviços de lavanderia, por se enquadrarem no conceito de insumos.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. DIÁRIAS. SERVIÇOS DE FRETE.

Impossibilidade de utilização de créditos decorrentes de gastos com diárias relacionadas a fretes, por não se enquadrarem no conceito de insumos.

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 fretes 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.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO PRÉVIA. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, §4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

PROCESSO DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE

Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte é dele o ônus de comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em (i.1) conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da alegação relativa à possibilidade de retificação dos pedidos de ressarcimento referentes aos períodos de julho de 2014 a dezembro de 2014 e, na parte conhecida, em (i.2) dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas relativas aos gastos com uniformes e serviços de lavanderia; e (ii) pelo voto de qualidade, em manter a glosa sobre as despesas com fretes de produtos acabados. Vencidas as conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara (relatora), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e Cynthia Elena de Campos, que revertiam a glosa sobre tal despesa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator designado

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão da DRJ, o qual julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada em oposição ao Despacho Decisório, que deferiu parcialmente o direito creditório pleiteado.

Na origem, a Recorrente apresentou pedido de ressarcimento complementar de créditos de Cofins – exportação, relativos ao 3º Trimestre de 2013.

Consta do Relatório de Auditoria Fiscal ter ocorrido a prescrição de parte do direito ao ressarcimento complementar referente ao período. Para além disso, a fiscalização efetuou as seguintes glosas relativas ao 3º Trimestre de 2013:

- (i) despesas com ferramentas, serviços com ferramentas, cadeado, ureia, colas, argamassa, massa corrida, vestuários, diárias, pedágios, lavanderia e encadernação, por não se relacionarem com o processo produtivo da empresa, não podendo, portanto, serem considerados como insumos;
- (ii) despesas com operações não alcançadas pelas contribuições (PIS e Cofins);
- (iii) despesas com devolução de pallets e pagamentos de diárias, por não suportar a Recorrente o ônus com tais gastos;
- (iv) créditos extemporâneos de fretes de produtos acabados e diárias, uma vez que a extemporaneidade permitida pela norma seria para o aproveitamento (utilização) dos créditos já apropriados, e não para apropriação de créditos não apropriados em época própria;
- (v) gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, por não encontrarem guarida na legislação de regência para o creditamento.

Em sua Manifestação de Inconformidade, a Recorrente sustenta:

- (i) não ter ocorrido a retificação dos PERs anteriormente transmitidos, mas novos pedidos complementares, autônomos, que objetivavam viabilizar o ressarcimento do montante apurado, após revisão realizada;
- (ii) inoccorrência do decurso do prazo prescricional em relação aos dois primeiros meses de cada trimestre, uma vez que a transmissão do pedido referente ao saldo credor de cada trimestre só poderia ter efetivamente ocorrido no último mês da competência;

- (iii) que a caracterização dos uniformes utilizados no interior da fábrica como insumos, decorreria da sua utilização pelos funcionários no curso do processo produtivo, bem como da necessidade de se atender às exigências legais impostas pelos órgãos de vigilância sanitária;
- (iv) que a caracterização das ferramentas empregadas nas atividades (i) dos mecânicos para a realização de manutenções no parque industrial, (ii) dos eletromecânicos e (iii) dos técnicos no interior da fábrica como insumos, decorreria do fato de serem essenciais para a manutenção do parque industrial;
- (v) que os insumos adquiridos de pessoas jurídicas sujeitas ao regime do Simples Nacional sofrem incidência de PIS e Cofins, que são recolhidos sobre o total das receitas auferidas no mês. Assim, mesmo que não tenha sido realizado, por alguma razão, o destaque nas Notas Fiscais dos referidos tributos, seria inequívoca a incidência integral de PIS e Cofins nessas operações, a qual tem o condão de gerar crédito básico das contribuições;
- (vi) que evidenciado o enquadramento das ferramentas no conceito de insumo, deveriam ser deferidos, por decorrência lógica, os créditos apurados com as despesas relativas aos serviços de manutenção destes bens;
- (vii) que as diárias vinculadas aos serviços de frete para a venda constituiriam verdadeiro acréscimo do custo do frete na operação (que enseja o direito a crédito nos termos do art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003), essencial para a atividade desenvolvida pela empresa;
- (viii) que a legislação passou a impor ao embarcador a responsabilidade pelo pagamento do pedágio na ocasião do transporte rodoviário de cargas, o que demonstraria a sua essencialidade para o processo produtivo da empresa;
- (ix) que os serviços de lavanderia seriam essenciais e relevantes para o processo produtivo da empresa, já que decorreriam inclusive de imposição legal;
- (x) a possibilidade de apuração de créditos extemporâneos;
- (xi) que o frete para a transferência de produtos acabados não só constituiria verdadeira etapa da operação de venda da mercadoria, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, como também representaria dispêndio essencial e diretamente vinculado à sua atividade econômica, devendo ser considerados como insumos;

Ao final, requereu a baixa dos autos em diligência, oportunizando à contribuinte a apresentação de outros esclarecimentos e/ou documentos que se entender necessários.

A DRJ julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada sustentando, em síntese:

- que a autoridade tributária responsável pela análise aceitou o pedido complementar em formulário e o analisou, tendo deferido parcialmente o crédito adicionalmente pleiteado, em função de glosas apreciadas no voto;

- a prescrição dos créditos solicitados em prazo superior a 5 anos de sua constituição;
- que a análise da apropriação de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins não cumulativos sobre bens e serviços utilizados como insumos, deveria ser feita com base no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17/12/2018, que traz as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) do REsp nº 1.22.1170/PR. Afirma que o exame das glosas deve ser realizado considerando a essencialidade e a relevância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

À luz de tais critérios, entendeu por reverter as seguintes glosas:

- (i) gastos com uniformes utilizados no interior da fábrica, que atendam aos requisitos do §1º do art. 57 do Decreto nº 9.013, de 2017;
- (ii) gastos, comprovados, com operações de aquisição de insumos de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional.

Por outro lado, foram mantidas as glosas relativas a:

- (i) gastos com ferramentas utilizadas na manutenção de bens integrantes do processo produtivo;
- (ii) gastos, não comprovados, com operações de aquisição de insumos de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional;
- (iii) gastos com diárias, por não participarem do processo produtivo, premissa básica para que se possa considerar algum item ou despesa como insumo;
- (iv) gastos com vale-pedágio, por não integrarem o valor do frete e não constituir base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins;
- (v) gastos com serviços de lavanderia, pois apesar de serem essenciais, apenas os serviços de limpeza que atendam aos requisitos do §1º do art. 57 do Decreto nº 9.013, de 2017, poderiam ser aceitos como insumos. Com os documentos juntados aos autos, não seria possível segregar tais despesas, devendo ser integralmente mantidas;
- (vi) créditos extemporâneos, já que a contribuinte deveria recalcular os tributos devidos em cada período de apuração e retificar as respectivas declarações entregues à Receita Federal, especialmente os Demonstrativos de Apuração das Contribuições (ECDs), as Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTFs);
- (vii) gastos com frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, uma vez que, além de não poderem ser considerado insumo para a produção, não constituem também frete na venda;
- (viii) gastos com pagamento de diárias vinculadas aos fretes na operação de venda, por ausência de prova.

Ao final, indeferiu o pedido de diligência formulado pela contribuinte.

A contribuinte interpôs Recurso Voluntário requerendo, em síntese, a reforma da decisão recorrida, pelos mesmos fundamentos apresentados em sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e, portanto, deve ser analisado.

1. Do conhecimento

Como relatado, sustenta a Recorrente em seu Recurso Voluntário que a DRF de Belo Horizonte glosou parte dos créditos apurados no período de julho de 2014 a dezembro de 2014, por entender que os pedidos de ressarcimento vinculados a esse período não poderiam ser objeto de retificação.

No entanto, por não se tratar do período relativo ao PER objeto dos presentes autos, qual seja, 3º trimestre de 2013, entendo que tal alegação não merece ser conhecida.

Como mencionado pela DRJ, no que tange ao período objeto dos presentes autos, a autoridade tributária responsável pela análise aceitou o pedido complementar e o analisou, tendo deferido parcialmente o crédito adicionalmente pleiteado, em função de glosas que serão objeto de análise, a seguir.

Assim, por preencherem os requisitos de admissibilidade, conheço dos demais pontos trazidos no Recurso Voluntário.

2. Da prescrição

No que tange à prescrição dos créditos objeto dos Pedidos de Ressarcimento complementares, vinculados a julho e agosto de 2013, decidiu a DRJ por manter o entendimento consignado pela fiscalização de que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos seria o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que, como a apuração do saldo credor passível de ressarcimento ocorre ao final de cada trimestre, o termo *a quo* do prazo prescricional para transmissão do PER somente poderia ser o dia subsequente ao final de cada trimestre do ano-calendário.

Sem razão à Recorrente.

Sobre o prazo prescricional, o art. 1º do Decreto nº 20.910/1932 determina que as dívidas passivas da União Federal prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram. Especificamente sobre os créditos de PIS e Cofins, a RFB, por meio da Solução de Divergência Cosit nº 21/11, entendeu que, dada a natureza complexiva dos fatos geradores de tais contribuições e o fato de se aperfeiçoarem no último dia do mês de apuração, deveria ser considerado como termo inicial para contagem da prescrição **o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração.**

Assim, acerta a DRJ ao afirmar que apesar do pedido de ressarcimento ser relativo ao trimestre, o que deve ser considerado para fins da contagem do prazo prescricional é a data da sua apuração, que, como se sabe, ocorre mensalmente.

Dessa forma, considerando como primeiro dia do mês subsequente ao da apuração dos créditos relativos à julho e agosto de 2013, os dias 01/08/2013 e 01/09/2013, respectivamente, verifica-se que, no dia 28/09/2018, data em que foi protocolado o Pedido de Ressarcimento, já havia transcorrido o prazo de 5 anos.

Quanto a este ponto deve ser, portanto, mantida a r. decisão recorrida.

3. Do mérito

Quanto ao mês de setembro de 2013, verifica-se que foram mantidas as seguintes glosas:

- (i) gastos com uniformes;
- (ii) gastos com serviços de lavanderia;
- (iii) gastos com ferramentas empregadas na manutenção de bens integrantes de seu parque industrial;
- (iv) gastos com diárias;
- (v) gastos com bens e serviços de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional;
- (vi) gastos com vale-pedágio,
- (vii) gastos com frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos;
- (viii) créditos extemporâneos;

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 estabelecidas 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 SEGUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

a importância de terminado 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 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.”

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 elastecer 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 ESTABELECIDA 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.

3.1. Gastos com uniformes

Quanto aos gastos com uniforme, a DRJ entendeu ser possível a apropriação dos créditos de PIS e Cofins em relação a estes itens, desde que enquadrados à hipótese prevista no §1º do art. 57 do Decreto nº 9.013/17, isto é, quando forem brancos ou de cor clara.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que, os demais itens que tiveram as glosas mantidas pela DRJ correspondem a jalecos, calças, calçados e outros bens utilizados pelos seus funcionários que atuam no processo produtivo, não havendo dúvida a respeito do seu enquadramento como insumo. Afirma que a Resolução nº 275/02 da Anvisa não menciona que os uniformes devem necessariamente ser brancos, mas tão somente devem ser de “cor clara”, o que não implica que essa cor não possa ser azul ou cinza. Defende, ainda, que a DRJ, apesar de reconhecer a possibilidade de creditamento de gastos com vestuários de cor branca/clara, não teria considerado em seu cálculo algumas glosas relativas a tais itens.

Quanto a este ponto, assiste razão à Recorrente.

Considerando o conceito de insumo adotado no item anterior, verifica-se que tais despesas com uniformes são essenciais e, como visto, muitas delas são, inclusive, altamente relevantes para o processo de produção da Recorrente.

A essencialidade de tal item decorre da intrínseca relação entre a utilização de vestimentas específicas e a adequada realização processo produtivo de fabricação de leites e derivados, que, se ausentes, privam a qualidade das atividades realizadas. A relevância, por sua vez, decorre de uma série de imposições legais que devem ser observadas pela contribuinte.

Como sustenta a Recorrente, por imposição dos órgãos de fiscalização sanitária (Resolução RDC nº 275, de 21 de outubro de 2002, editada pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa), os uniformes utilizados pelos manipuladores devem ser obrigatoriamente de cor branca ou cor clara, não havendo qualquer vedação ao uso de uniformes cinzas ou azuis:

B - AVALIAÇÃO	SIM	NÃO	NA(*)
3. MANIPULADORES			
3.1 VESTUÁRIO:			
3.1.1 Utilização de uniforme de trabalho de cor clara, adequado à atividade e exclusivo para área de produção.			
3.1.2 Limpos e em adequado estado de conservação.			
3.1.3 Asseio pessoal: boa apresentação, asseio corporal, mãos limpas, unhas curtas, sem esmalte, sem adornos (anéis, pulseiras, brincos, etc.); manipuladores barbeados, com os cabelos protegidos.			

Para além disso, é importante destacar que o processo produtivo da Recorrente não abrange apenas os funcionários manipuladores, existem também aqueles que atuam

produção/industrialização, fracionamento, armazenamento e transporte de alimentos industrializados, os quais também possuem a necessidade de utilizarem vestimentas adequadas, ainda que não de cores claras.

Dessa forma, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas aos gastos, devidamente comprovados, com aquisição dos vestuários utilizados na execução do processo produtivo da Recorrente, incluindo calças, calçados e demais itens que compõe o uniforme de seus colaboradores.

3.2. Gastos com serviços de lavanderia

No que tange aos gastos com lavanderia, a DRJ apesar de também reconhecer a essencialidade do serviço, sustenta que, apenas os serviços de limpeza que atendam aos requisitos do §1º do art. 57 do Decreto nº 9.013/2017, deveriam ser aceitos como insumos. Defende, porém, que, ao analisar a descrição dos serviços de lavanderia, não seria possível realizar a sua segregação, mantendo as glosas em sua integralidade.

A Recorrente, por sua vez, defende que os serviços constantes da Planilha 4 seriam aqueles contratados para a lavagem de uniformes utilizados pelos funcionários inseridos em setores do processo produtivo (recepção de leite, fabricação de latas, fabricação e envase de leite em pó, leite condensado, creme de leite e doce de leite). Demonstra o CNAE de todos os fornecedores.

Com razão à Recorrente.

Conforme destacado anteriormente, não apenas as despesas com uniformes, como também com a sua higienização são essenciais e altamente relevantes para o processo de produção da Recorrente, por imposição dos órgãos de fiscalização sanitária.

A essencialidade de tal serviço decorre da evidente relação entre higiene das vestimentas e adequada realização processo produtivo de fabricação de leites e derivados, que, se ausentes, privam, obviamente, a qualidade das atividades realizadas.

A relevância, por sua vez, decorre de uma série de imposições legais que devem ser observadas pela contribuinte. A título exemplificativo, destaco o teor do art. 42, inciso XXVII, do Decreto nº 9.013/17:

Art. 42. **O estabelecimento de produtos de origem animal deve dispor das seguintes condições básicas e comuns**, respeitadas as particularidades tecnológicas cabíveis, sem prejuízo de outros critérios estabelecidos em normas complementares:

(...)

XXVII - local e equipamento adequados, ou **serviço terceirizado, para higienização dos uniformes utilizados pelos funcionários nas áreas de elaboração de produtos comestíveis**;

Verifica-se que o referido dispositivo não faz qualquer restrição à cor dos uniformes, conforme defendido pela DRJ, sendo a higienização de tais vestimentas utilizadas pelos funcionários serviço imprescindível para a realização da atividade de produção alimentícia.

Dessa forma, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas às despesas, devidamente comprovadas, com serviços de lavanderia tomados pela Recorrente.

3.3. Gastos com ferramentas e serviços empregados na manutenção de bens integrantes de seu parque industrial

Com relação às glosas relativas à aquisição de ferramentas e serviços empregados na manutenção de bens integrantes do parque industrial, a DRJ entendeu por afastar tais itens do conceito de insumos, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

A Recorrente, por sua vez, defende que, considerando o emprego das ferramentas em seu processo produtivo, não haveria dúvida a respeito do seu enquadramento no conceito de insumos. Da mesma forma, quanto aos serviços empregados na manutenção dos bens integrantes do parque industrial, uma vez evidenciado o enquadramento das ferramentas no conceito de insumo, estes deveriam ser também deferidos, por decorrência lógica.

Conforme já destacado no presente voto, o conceito de insumo deve ser analisado, casuisticamente, à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

No presente caso, porém, a Recorrente, apesar de sustentar que as ferramentas e os serviços glosados eram efetivamente empregados em seu processo produtivo, em momento algum ao longo do processo, se preocupou em demonstrar o alegado.

Não obstante a juntada de planilha em sua Manifestação de Inconformidade, detalhando os itens glosados, verifica-se que a argumentação adotada é genérica, se limitando a afirmar que seriam “FERRAMENTAS UTILIZADAS PELO SETOR DE MANUTENÇÃO EM TODOS OS SETORES PRODUTIVOS DA FABRICA”; “FERRAMENTAS DE TRABALHO PARA OS ELETROMECCÂNICOS”; etc.

Verifica-se que a Recorrente deixa de identificar de forma detalhada como cada uma dessas ferramentas e serviços se enquadra no conceito de insumos, demonstrando a sua eventual essencialidade ou relevância para o seu processo produtivo.

Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte, incumbe a ele a prova da liquidez e certeza do direito creditório indicado em seu Pedido de Ressarcimento, de modo que, não havendo tal demonstração, não há como reverter as glosas efetuadas pela fiscalização, quanto a este ponto.

3.4. Gastos com frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos

Quanto às despesas com frete em operações de transferência de produtos acabados, decidiu a DRJ pela manutenção da glosa realizada pela autoridade fiscal, ao argumento de que este não poderia ser considerado insumo para a produção, por se tratar de produto acabado de modo que o processo produtivo nesse caso estaria encerrado.

Em contrapartida, alega a Recorrente, que essas remessas nada mais são do que uma verdadeira etapa da própria operação de venda da mercadoria, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03. Ademais, sustenta que, ainda que se entenda que o frete das mercadorias acabadas transportadas pela empresa entre seus estabelecimentos não se enquadre como frete na operação de venda, tais despesas deveriam ser enquadradas como insumo, na hipótese de creditamento prevista no inciso II dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, haja vista tratar-se de dispêndios essenciais, diretamente vinculados à sua atividade econômica.

Com razão à Recorrente.

Como mencionado anteriormente, dispõe o referido inciso II, do art. 3º, que a pessoa jurídica poderá descontar créditos relativos a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

No que tange ao serviço de frete de produtos acabados entre estabelecimentos, entendo que, apesar de contabilmente pertencerem à fase posterior ao processo produtivo em sentido estrito (custo), quando analisado do ponto de vista da atividade produtiva em sentido lato, este pode ser considerado insumo.

É que, como abordado no Voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, não há que se falar em interpretação literal do direito ao creditamento. O crédito de PIS e Cofins não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Este decorre da própria dinâmica da não-cumulatividade de tais contribuições. Nesse sentido, a possibilidade de restrição do direito creditório por parte do legislador ordinário nada tem a ver com a interpretação restritiva, nos termos do art. 111 do CTN.

Assim, entendo que o mencionado inciso II, ao se referir a bens e serviços utilizados como insumo **na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, reporta-se à atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro e não apenas a um de seus estágios específicos. Em outras palavras, pode-se dizer que o processo produtivo visto de forma ampla, não corresponde a atos de produção em sentido estrito, iniciando-se em momento anterior e se consumando na iminência da venda propriamente dita.

Tal entendimento, dialoga com o próprio fato gerador das contribuições para o PIS e a Cofins, que não incidem sobre a produção de bens ou prestação de serviços, mas sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica. A questão foi inclusive abordada no voto do Ministro Relator Dias Toffoli, no julgamento do RE nº 841.979/PE, nos seguintes trechos:

“Como se viu, o texto constitucional não estipulou qual seria a técnica da não cumulatividade a ser observada no tratamento da contribuição ao PIS e da COFINS no regime não cumulativo.

Também se consignou, nas passagens anteriores, que o fato gerador dessas contribuições é deveras distinto dos fatos geradores do ICMS e do IPI. Com efeito, o ICMS pressupõe a circulação de mercadorias ou a prestação de certos serviços (isso é, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação); e o IPI, a existência de produtos industrializados. **Por seu turno, a contribuição ao PIS e a COFINS pressupõem a existência de faturamento ou de receita.**

Cabe ainda destacar, como já o fez Marco Aurélio Greco, que o processo formativo de um produto ou de uma mercadoria muito se diferencia do processo formativo da receita, a qual, aliás, por estar vinculada a determinado contribuinte, não se submete, propriamente, a um ciclo econômico. O mesmo se aplica quanto ao faturamento.

Nesse contexto, anote-se, por exemplo, que, para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer não só em gastos relacionados com aquele processo formativo de produtos, mas também em outros quanto a bens ou serviços imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua atividade econômica.”

Nesse cenário, por não haver outra fase entre a produção/fabricação e a venda de determinados produtos, o frete para a transferência interna de um produto que acabou de ser produzido, enquanto em etapa anterior àquela de venda, deve ser analisado sob a ótica do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. A venda é o momento em que o sujeito passivo auferir a receita que será tributada, de modo que, até aquele momento, os gastos essenciais e relevantes para que tal operação possa ser executada devem ser reconhecidos como insumos.

A **operação de venda, em sentido estrito**, é tratada em um inciso próprio, qual seja, o inciso IX. É que a partir daquele momento, findar-se-ia a atividade produtiva elencada no inciso II, não podendo mais os serviços de fretes serem analisados sob aquela ótica.

Nessa linha, não haveria qualquer racionalidade em uma interpretação que negasse o direito ao creditamento em relação ao serviço de frete, apenas por não se enquadrar especificamente na hipótese prevista no inciso IX. Ou seja, como se o fato de se ter utilizado na legislação a expressão frete “na operação de venda”, excluísse a possibilidade do creditamento dos gastos com frete em qualquer outro momento anterior à venda.

No entanto, o fato de se aceitar o enquadramento de determinados tipos de fretes como insumos, não implica uma leitura do inciso II como uma “cláusula de fechamento”, capaz de abarcar qualquer bem ou serviço que guarde relação com a atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte. É realmente imprescindível que se verifique, no caso concreto, a essencialidade e relevância daquele bem ou serviço.

Conforme demonstrado pela Recorrente, o frete entre as unidades se faz necessário como gasto inserido na logística de movimentação dos produtos produzidos pela atividade industrial, representando, portanto, etapa essencial à atividade produtiva. Daí, o seu enquadramento como insumo.

Nesse contexto, verifica-se que o serviço de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos configura etapa indispensável para que a mercadoria chegue aos seus principais locais de venda, representando gasto essencial para que se concretize o objetivo final da produção: a venda. Em outras palavras, o frete mesmo que de produtos acabados, vincula-se diretamente à atividade produtiva, devendo ser considerado, portanto, como insumo.

Assim, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas às despesas, devidamente comprovadas, com frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

3.5. Gastos com diárias

No tocante aos gastos com diárias vinculadas aos fretes na operação de venda, verifica-se que a DRJ manteve a glosa realizada pela autoridade fiscal de origem, por dois motivos: (i) por não se enquadrar no conceito de insumos e (ii) por não ter restado comprovado que tais gastos correspondiam à despesa com frete na venda.

Recorrente, por sua vez, defende que, tanto a fiscalização, como a DRJ, teria deixado de considerar a integralidade da operação, e o fato de a transportadora contratada emitir nota de serviço apartada para cobrança da diária, nos casos em que a data de entrega da mercadoria é postergada por alguma razão. Afirma que, por se tratar de verdadeiro acréscimo do custo do frete na operação de venda, essencial para a atividade desenvolvida pela empresa, não haveria dúvida sobre a possibilidade do seu creditamento.

Sem razão à Recorrente.

Quanto à caracterização de tais gastos como insumos, como já mencionado anteriormente, parte-se aqui de um raciocínio um pouco mais amplo do que aquele adotado pela DRJ. Isto é, para fins de determinação da essencialidade e relevância de um determinado bem ou serviço, a atividade produtiva não deve se limitar aos atos de produção/fabricação de determinado produto em sentido estrito. Considera-se que deve ser feita uma análise da atividade econômica de produção ou fabricação desempenhada pelo contribuinte, por inteiro.

O inciso II, contudo, não deve ser visto como uma “cláusula de fechamento” capaz de abarcar qualquer bem ou serviço que guarde qualquer relação com a atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte. É realmente imprescindível que se verifique, no caso concreto, a essencialidade e relevância daquele bem ou serviço.

Especificamente sobre os gastos com diárias, entendo que a sua subtração não acarreta a impossibilidade da realização da atividade produtiva da Recorrente, tampouco agrega valor ao custo de aquisição da matéria prima utilizada para a execução de sua atividade produtiva. As diárias pagas aos motoristas não estão diretamente relacionadas com a atividade produtiva exercida pela contribuinte, constituindo, assim, uma mera despesa administrativa.

Nesse sentido, já se posicionou a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão de nº 9303-004.383, de Relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.

Deve-se observar, para fins de se definir “insumo” para efeito de constituição de crédito de PIS e de Cofins, se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços. No caso vertente, a indumentária na indústria de processamento de carnes, por ser necessária e essencial à atividade do sujeito passivo que, por sua vez, deve zelar pela higiene, segurança à saúde dos consumidores e dos próprios empregados, além de sua utilização ser regulamentada pela ANVISA, deve gerar crédito da contribuição ao PIS.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETES E CARRETOS

Cabe à constituição de crédito de PIS os serviços de frete de mercadorias, bem como carretos, vez serem essenciais para o transporte das mercadorias, eis que garante que o consumidor receba os produtos adquiridos, assim como assegura sua atividade/produção quando do transporte interno dessas mercadorias dentro da própria empresa.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESAS DE DIÁRIAS COM MOTORISTAS.

Por falta de previsão legal, não gera direito ao crédito do PIS as despesas relativas às diárias com motoristas-despesa administrativa.

(...)

Recurso Especial do Procurador Negado.

Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

(Acórdão nº 9303-004.383, 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Conselheira Relatora Tatiana Midori Migiyama; Conselheiro Redator designado Andrada Márcio Canuto Natal, Sessão de 8 de novembro de 2016)

Dito isso, por não se enquadrarem no conceito de essencialidade ou relevância, já mencionado anteriormente, os gastos com diárias vinculadas ao serviço de transporte não geram direito ao crédito pleiteado.

Para além disso, quanto à alegação da Recorrente de que tais despesas constituem verdadeiro acréscimo do custo do frete na operação de venda, ensejando o direito a crédito nos termos do art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003, também não assiste razão à Recorrente.

Como abordado na r. decisão recorrida, a Recorrente não foi capaz de comprovar suas alegações de que as despesas glosadas estariam efetivamente relacionadas às operações de frete na venda.

Em seu Recurso Voluntário, em que pese a Recorrente colacionar a seguinte tabela, afirmando ser por ela possível a verificação de que tais despesas estariam vinculadas ao frete na venda, entendo não ser possível extrair, com certeza, a referida alegação:

Movimen	CNPJ Contribuinte	CNPJ Participante	Nome do Participante	NF	Descrição complementar	BC	Tipo
09/2013	16.849.231/0009-61	01.710.636/0001-90	TRANSPORTES EMERGENTE LTDA	1280	PAGAMENTO DIARIA (FRETE) LOG	R\$ 6.953,26	Í Insumo
09/2013	16.849.231/0001-04	09.422.971/0001-02	E & B TRANSPORTE DE CARGAS LTDA ME	3180	PAGAMENTO DIARIA (FRETE) LOG	R\$ 6.600,00	Í Insumo
09/2013	16.849.231/0015-00	58.022.047/0001-36	KP TRANSPORTES LTDA	3133	PAGAMENTO DIARIA (FRETE) LOG	R\$ 6.503,04	Í Insumo
09/2013	16.849.231/0004-57	03.612.518/0002-55	COOPMETRO COOP TRANSP AUTONOMOS CA E PASSAGEIROS RM	20133378	PAGAMENTO DIARIA (FRETE) LOG	R\$ 5.694,80	Í Insumo
09/2013	16.849.231/0002-95	09.150.257/0001-02	J L E TRANSPORTES LTDA	1086	PAGAMENTO DIARIA (FRETE) LOG	R\$ 4.780,36	Í Insumo
06/2014	16.849.231/0016-90	08.011.732/0001-99	STRADA TRANSPORTES RODOVIARIOS LTDA	1	PAGAMENTO DIARIA (FRETE) LOG	R\$ 4.420,00	Í Insumo
09/2013	16.849.231/0001-04	06.915.041/0001-94	COOPERATIVA OTIMIZAR LOGISTICA LTDA	201343	PAGAMENTO DIARIA (FRETE) LOG	R\$ 4.390,60	Í Insumo

Para além disso, sustenta a Recorrente que o pagamento de diárias à transportadora Rodobarros Transportes LTDA estaria vinculado a CTE complementar emitido pela transportadora. No entanto, como abordado pela DRJ, a contribuinte não apresentou ao longo de todo o processo qualquer documentação capaz de comprovar tal alegação.

Em se tratando, portanto, de processo de iniciativa do contribuinte, não tendo a Recorrente se desincumbido do seu ônus probatório, não há como reverter tais glosas efetuadas pela fiscalização, também quanto a este ponto.

3.6. Gastos com bens e serviços de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional

No que se refere aos gastos com aquisição de insumos de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, a DRJ manteve parte das glosas relacionadas por ausência de comprovação por parte da Recorrente.

A Recorrente sustenta, porém, que seria irrelevante, para fins de apropriação de créditos de PIS e Cofins, o fato de as Notas Fiscais terem sido emitidas pelos vendedores com ou sem o destaque das referidas contribuições.

Sem razão à Recorrente.

Como se extrai do acórdão recorrido partes das glosas não foram mantidas em razão da falta de comprovação de destaque das contribuições em notas fiscais. Muito pelo contrário, a DRJ reconhece a possibilidade de apuração de créditos referentes à aquisição de bens e serviços de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, sem qualquer ressalva quanto a este ponto.

A DRJ reconhece inclusive 3 notas fiscais apresentadas, mantendo o restante das glosas pela simples inexistência de notas fiscais que pudessem comprovar a efetiva aquisição de tais insumos. É que, sendo o presente processo de iniciativa da contribuinte, é dele o dever de comprovar suas alegações.

Não tendo o contribuinte se desincumbido do seu ônus probatório, devem, portanto, ser mantidas as referidas glosas.

3.7. Gastos com vale-pedágio

Quanto aos gastos com vale-pedágio, a DRJ manteve as glosas promovidas pela fiscalização, sob o fundamento de que tais despesas não integram o valor do frete e não constituem base de incidência do PIS e da Cofins.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que, após o advento da Lei nº 10.209/01, tornou-se responsabilidade do embarcador (no caso, a Recorrente), o pagamento do pedágio na ocasião do transporte rodoviário de cargas, de modo que, em razão da sua essencialidade, deveria ser considerado como insumo da sua atividade produtiva.

Sem razão à Recorrente.

Nos termos do art. 2º da mencionada Lei nº 10.209/01, o valor do Vale-Pedágio não integra o valor do frete, não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias.

Diante da referida exclusão, não há dúvida a respeito da aplicação do disposto no art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.637/2002:

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

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

I - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Nesse sentido, destaco o entendimento adotado, por unanimidade de votos, por esta 2ª Turma Ordinária, no Acórdão nº 3402-009.384, de relatoria do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014 PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS SOBRE VALE-PEDÁGIO. Não havendo incidência das contribuições sociais não-cumulativas sobre o valor do vale-pedágio, conforme determina o art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001, não há autorização para a tomada de crédito sobre os dispêndios relacionados, a teor do inc. II do § 2º do art. 3º das leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003.

(3402-009.384 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Conselheiro Relator Lázaro Antônio Souza Soares - Sessão de 27 de outubro de 2021)

Dessa forma, entendo que deve ser mantida a glosa quanto a este ponto.

3.8. Créditos extemporâneos

Por fim, no que tange aos créditos extemporâneos, verifica-se que a DRJ, apesar de reconhecer a possibilidade de seu aproveitamento em períodos subsequentes, sustenta que ao

fazê-lo, o contribuinte deveria recalcular os tributos devidos em cada período de apuração e retificar as declarações entregues à Receita Federal. De todo modo, defende que, se o contribuinte quiser ressarcir ou compensar o saldo credor não utilizado para dedução da contribuição a pagar de meses subsequentes, seria necessário que se respeite o trimestre civil, motivo pelo qual também deveriam ser mantidas as referidas glosas.

A Recorrente, por sua vez, sustenta a possibilidade de utilização extemporânea, isto é, em mês subsequentes, de crédito não aproveitado em determinado mês. Afirma que carece de razoabilidade promover a glosa do saldo credor por conta de mero erro formal na competência relativa ao documento fiscal que lastreia o crédito apurado pela empresa.

Sobre a possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos decorrentes do regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, é importante destacar os arts. 3º, § 4º das Leis nºs 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:

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Extrai-se do referido dispositivo, que não há na legislação em vigor qualquer disposição que vede o aproveitamento de créditos de forma extemporânea, bem como inexistente qualquer exigência de retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), conforme defendido pela DRJ.

Nesse sentido, é o entendimento adotado pelos Acórdãos nºs 9303-008.635 e 9303-006.248, proferidos pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS

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

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. SEM NECESSIDADE PRÉVIA DE RETIFICAÇÃO DO DACON. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte.

(Acórdão nº 9303-008.635 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Conselheiro Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Conselheira Redatora Designada Érika Costa Camargos Autran - Sessão de 15 de maio de 2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS

Ano-calendário:2007

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, §4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFD PIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS).

(Acórdão nº 9303-006.248 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Conselheiro Relator Charles Mayer de Castro Souza – Sessão de 25 de janeiro de 2018)

Vale destacar que a necessidade de retificação das declarações originais tem como fundamento o fato de que, o contribuinte, ao assim proceder, é capaz de comprovar o não aproveitamento em duplicidade do crédito pleiteado.

Não se nega a importância de tal preocupação. A retificação, porém, não pode ser considerada como a única forma de demonstração inequívoca de que o aproveitamento, afóra do mês em que o gasto incorrido, não teria gerado um duplo aproveitamento de créditos.

Dessa forma, desde que o direito ao crédito reste comprovado e esteja no prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, deverá ser reconhecido o direito do contribuinte ao aproveitamento de créditos extemporâneos.

Ocorre que, no presente, a contribuinte apenas alega a possibilidade de se aproveitar os créditos em competência diversa daquela em que os gastos foram incorridos. Apesar de ser possível identificar a existência das notas fiscais a partir das planilhas formuladas pela autoridade fiscal de origem, o contribuinte não juntou qualquer documento que fosse capaz de demonstrar inequivocamente que tais créditos não teriam sido utilizados anteriormente, em outros períodos.

Não tendo, portanto, a Recorrente se desincumbido do seu ônus de demonstrar a liquidez e certeza dos créditos extemporâneos, entendo que tal glosa deve ser mantida.

4. Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação relativa à possibilidade de retificação dos pedidos de ressarcimento referentes aos períodos de julho de 2014 a dezembro de 2014. Na parte conhecida, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas aos gastos com (i) uniformes; (ii) serviços de lavanderia; e (iii) fretes com produtos acabados.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o muito bem fundamentado voto 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, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, 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.*

(...)

VOTO

(...)

31. *Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percucientes julgadores:*

(...)

37. *Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.*

(...)

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 assenhereiam-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 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.

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 da fundamentação supra.*

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que **foi expressamente refutada a tese do “conceito ampliado” de insumos**, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

Prevaleceu a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto **no processo produtivo** ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância.

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)*

De imediato se percebe a **necessidade de delimitar o momento de início e fim do processo produtivo**, verificável casuisticamente, porém com possibilidade de apresentação de alguns princípios gerais. Assim, em geral, o processo produtivo se inicia quando os insumos que estavam estocados, em galpões de estocagem, silos ou tanques são movimentados para sofrerem transformações físicas, químicas, ou serem agregados/montados a outros insumos, visando a obter um produto novo, objeto da atividade do contribuinte.

Logo, até o momento em que estes insumos estão apenas armazenados, “aguardando” para serem requisitados pelo setor de produção, seja em processos contínuos ou

processos “à batelada”, sem sofrerem qualquer tipo de ação física, química, ou de montagem, preservando ainda as mesmas características físico-químicas de quando foram adquiridos, não se deve considerar iniciado qualquer processo produtivo.

A *contrario sensu*, deve ser considerado finalizado o processo produtivo quando todas as etapas necessárias à fabricação do produto final já tiverem ocorrido, estando este no mesmo estado físico-químico em que se dará a sua comercialização.

Partindo dessas premissas, e considerando que o presente tópico trata da possibilidade de incluir os gastos com fretes (serviços de transporte) no conceito de insumos aptos a gerar créditos das contribuições, vejamos a seguir o entendimento do STJ sobre esta questão.

O REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia, foi afetado para julgamento sob o rito dos Recursos Repetitivos, e **tratava de um caso concreto de empresa do ramo alimentício que pleiteava o creditamento sobre** 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).

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**, nos termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

EMENTA

(...)

1. *Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa.*

(...)

4. *São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e 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. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de*

subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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, **frete (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).

Em outro trecho do REsp nº 1.221.170/PR, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, à pág. 144, esclarece o resultado do julgamento:

*Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, **tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.***

***Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **frete (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.*

Originalmente o meu voto havia sido no sentido de "DIVERGIR PARCIALMENTE do Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem". Assim o fiz na vocalização original de meu voto e no primeiro aditamento.

*Ocorre que, **com o realinhamento do voto do Relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, à tese que propusemos eu e a Min. Regina Helena, meu voto resta***

***mantido**, contudo com a observação de que agora ACOMPANHO o Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem, conforme o explicitado (alterações já realizadas na ementa proposta no voto-vogal).*

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 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”, como reconhece o próprio contribuinte.

Como se pode constatar, o art. 3º trata do frete em inciso próprio (inciso IX), por não considerar que este serviço seja um “insumo do processo produtivo”, objeto do inciso II. Apesar de respeitar as opiniões em contrário, isto me parece bastante óbvio pois, como dito, já está encerrado o processo produtivo, uma vez que se trata de “produtos acabados”, e não de “produtos em elaboração”. É lição mezinha de Direito que a Lei não utiliza palavras ou expressões inúteis; se o serviço de frete de venda fosse insumo do processo produtivo, totalmente desnecessário incluir um inciso adicional para a ele se referir, pois já estaria incluso no inciso II.

Pela mesma razão, o frete na movimentação interna de produtos acabados é um serviço que não se refere ao processo produtivo. Se o legislador quisesse incluir este serviço como fonte de crédito, haveria um dispositivo próprio, assim como existe para o frete na venda. Aliás, seria até mesmo dispensável qualificar o frete, delimitando-o como “frete na venda”; bastaria a mera referência ao serviço de “frete”, seja ele referente à venda dos produtos ou apenas à sua distribuição por questões de logística.

Levar a mercadoria para locais próximos dos compradores, ou deixar que estes paguem o frete para adquirir os produtos diretamente da matriz, é meramente uma estratégia comercial do vendedor. Mesmo que se insista em caracterizar o frete intercompany como insumo, fazendo-se o “teste de subtração”, elemento balizador para os conceitos de “essencial e relevante” observo que, mesmo sem este “frete interno”, a mercadoria continuaria sendo produzida; a exclusão desse item do “processo produtivo” (para aqueles que advogam essa tese) 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, nos termos do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR:

VOTO

*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).*

(...)

33. Em recente julgado, a Segunda Turma desta Corte reconheceu o direito de uma empresa que se dedica à produção e comercialização de alimentos a compensar créditos de PIS/COFINS resultantes da compra de produtos de limpeza e desinfecção e de serviços de dedetização empregados no processo produtivo, conforme se verifica na ementa:

(...)

*5. São "insumos", para efeitos do art. 3o., II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º., II, da Lei 10.833/2003, **todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e 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.*

(...)

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:

(...)

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

(...)

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.

6. Quanto aos "custos" e "despesas" com água, combustível, lubrificante, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, é o caso de devolver os autos ao Tribunal de origem para que seja analisada, à luz do conceito de insumos aqui adotado, a possibilidade de dedução de créditos desses itens conforme se verifique sua pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, ainda que por aplicação indireta, **consoante o "teste de subtração"**. Em assim sendo, deverão ser considerados insumos na forma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

Outrossim, **não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção**, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante. Veja-se que este conceito já foi tocado por Marco Aurélio Grego em passagem que transcrevemos ao enfrentar a impossibilidade de ser adotado o conceito de "insumos" próprio do IPI.

O mesmo conceito foi mencionado no voto do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, em passagem também já citada de acórdão do CARF.

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 ESTABELECIMENTOS 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.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares