



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



**Processo n°** 10120.909097/2011-76  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9303-013.580 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 18 de novembro de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL DOS PRODUTORES RURAIS DO SUDOESTE GOIANO

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que 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.

**FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.**

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a **fretes de insumos** realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo, consoante art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

**FRETES PAGOS PARA TRANSPORTE DE BENS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO E A PESSOAS FÍSICAS.**

Os serviços de fretes prestados por pessoas jurídicas ao contribuinte foram onerados pela COFINS, ou seja, foram tributados à alíquota básica, no

percentual de 7,6 %. Assim, o Contribuinte tem direito ao crédito correspondente a essa alíquota básica, ainda que os fretes estejam vinculados ao transporte de produtos com tributação suspensa ou adquiridos de pessoas físicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, negou-se provimento ao recurso, por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire, Vinicius Guimarães e Liziane Angelotti Meira, que votaram pelo provimento parcial, restrito às transferências de insumos desonerados das contribuições entre estabelecimentos.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira, Vanessa Marini Cecconello, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3301-010.264**, de 26 de maio de 2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

#### FRETE. AQUISIÇÃO E MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

Nos casos de gastos com fretes incorridos pelo adquirente dos insumos, como um serviço autônomo contratado, serviços que estão sujeitos à tributação das contribuições por não integrar o preço do produto em si, enseja a apuração dos créditos, não se enquadrando na ressalva prevista no artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003.

#### JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário para na parte conhecida dar parcial provimento, revertendo-se as glosas apuradas sobre fretes contratados para o transporte de insumos, mesmo que tais insumos estejam submetidos à alíquota zero ou suspensão. Quanto aos demais insumos sujeitos ao crédito presumido da agroindústria, não ressarcíveis, deve ser aplicada a súmula CARF n. 157 para os cálculos. E, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para sobre o valor a ser ressarcido ser aplicada SELIC, contada após escoado o prazo de 360 dias da formulação do pedido. Divergiu o Conselheiro Jose Adão Vitorino de Moraes.

(grifo nosso)

Após intimada do despacho que rejeitou os embargos de declaração que haviam sido interpôs contra a decisão de recurso voluntário, a FAZENDA NACIONAL não resignada com o acórdão naquilo que lhe foi desfavorável, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação a três matérias:

(i) necessidade de conversão do julgamento em diligência, trazendo como paradigma a Resolução n.º 3201-002.165;

(ii) (im)possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos para transferência de insumos entre estabelecimentos da firma, indicando como paradigmas os acórdãos n.º 3401-001.692 e 9303-008.21

(iii) (im)possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos para transferência de insumos tributados com alíquota zero ou com tributação suspensa, trazendo como paradigmas os acórdãos n.º 9303-005.154 e 9303-009.754.

Em sede de exame de admissibilidade, conforme despacho de 01 de outubro de 2021, foi dado seguimento parcial ao recurso, tão somente com relação às matérias II e III.

Em sede de contrarrazões, o Contribuinte postulou, preliminarmente, o não conhecimento do recurso especial e, no mérito, a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

### **1 Admissibilidade**

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

Em sede de contrarrazões, o Sujeito Passivo aduz a impossibilidade de ter prosseguimento o recurso especial da Fazenda Nacional, pois (i) consoante disposto no art. 67, §3º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, é vedada a interposição de recurso especial contra decisão que adote entendimento de súmula do CARF, no caso dos autos, a Súmula CARF n.º 157; e (ii) seria inepto o paradigma indicado uma vez que proferido pela própria Turma que proferiu o Acórdão recorrido, não observando a disposição regimental que exige comprovação do dissenso por meio de decisão proferida por turma de julgamento distinta daquela que prolatou a decisão recorrida.

Analisando-se as matérias que foram suscitadas pela Fazenda Nacional em sede de divergência jurisprudencial – “(ii) (im)possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos para transferência de insumos entre estabelecimentos da firma” e “(iii) (im)possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos para transferência de insumos tributados com alíquota zero ou com tributação suspensa”, não se vislumbra insurgência quanto à matéria tratada na Súmula CARF n.º 157 – alíquota do crédito presumido da agroindústria. Dessa forma, correto o prosseguimento do recurso especial.

Com relação à segunda alegação, o acórdão recorrido foi proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, enquanto que os paradigmas foram proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento (3401-001.692), e pela 3ª Turma da CSRF (9303-008.21, 9303-005.154 e 9303-009.754).

Dessa forma, deve ter prosseguimento o recurso especial de divergência da Fazenda Nacional.

## 2 Mérito

No mérito, a Fazenda Nacional busca ver reformada a decisão de recurso voluntário quanto aos seguintes pontos: (i) (im)possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos para transferência de insumos entre estabelecimentos da firma; e (ii) (im)possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos para transferência de insumos tributados com alíquota zero ou com tributação suspensa.

Previamente à análise dos itens específicos dos insumos em discussão, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para então verificar o direito ao creditamento.

### 2.1 CONCEITO DE INSUMO

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> **Lei n.º 10.637/2002 (PIS)**. 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; [...].

**Lei n.º 10.833/2003 (COFINS)**. 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

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional n.º 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.<sup>2</sup>

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas n.ºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa n.º 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas n.ºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo n.º 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

---

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; [...]

<sup>2</sup> **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (grifou-se)

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, buscase a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial n.º 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. 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.**

**6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.**

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

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

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

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

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

O acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR foi proferido pela sistemática dos recursos repetitivos, tendo já ocorrido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento<sup>3</sup>. Assim, conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº

---

<sup>3</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a questão veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento. (EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

“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.”

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que 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.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“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.”

O Contribuinte – Cooperativa Agroindustrial dos Produtores Rurais do Sudoeste Goiano – é uma sociedade cooperativa que exerce atividade agroindustrial.

## 2.2 FRETES PAGOS PARA O TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA

No mérito do recurso especial da Fazenda Nacional, delimita-se a controvérsia suscitada à (im)possibilidade de creditamento dos gastos com **fretes pagos para o transporte de insumos entre estabelecimentos da pessoa jurídica**.

No caso dos autos, trata-se de frete de transporte de insumos utilizados na atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (lenha utilizada como combustível para as caldeiras). Trata-se de parte do processo produtivo do Contribuinte e, portanto, podendo ser enquadrado no conceito de insumo do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Nesse sentido, foi o acórdão recorrido confirmando a decisão da DRJ:

[...]

### g) Frete de Transferência

A fiscalização realizou glosa nos fretes para transferência de LENHA (lenha para caldeira) utilizado como combustível no processo produtivo. A própria Recorrente cultiva o eucalipto e produz a lenha, transferindo-a para os estabelecimentos industriais. Como não se trata de frete na operação de venda, a fiscalização realizou a glosa.

A Recorrente continua argumentando a possibilidade de tais créditos em seu recurso voluntário, mas referidas glosas não fazem mais parte da controvérsia, tendo em vista que a d. DRJ já reverteu essas glosas no acórdão recorrido, aplicando o conceito de insumos firmado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR em sede de recursos repetitivos:

Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção ou na prestação finais, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

Nessa linha de entendimento, podem gerar crédito como custos de produção o frete de transferência (movimentação) das lenhas da unidade florestal para a indústria, consumidas no processo produtivo da empresa, devendo ser revertida a glosa especificamente em relação a esse item.

Também devem ser revertidas a glosas das movimentações de insumos utilizados no processo produtivo (informadas no Relatório Fiscal no item "bens adquiridos como insumos"), por não ter havido contestação da fiscalização em relação à condição de insumo, devendo seguir o entendimento das movimentações das lenhas para caldeiras, ou seja, custo de produção.

Nesse sentido, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

### **2.3 FRETES PAGOS NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESONERADOS DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS**

Conforme decidiu o acórdão de recurso voluntário, deve ser reconhecido o direito ao frete na aquisição de insumos desonerados das contribuições para o PIS e a COFINS, pois “o frete pode ser um custo autônomo, independente do custo de aquisição do produto, incorrido pela Recorrente em razão de uma contratação específica para o transporte. Neste caso, se o transporte for tributado, será um insumo autônomo, sendo possível a apuração do crédito mesmo que o insumo em si não seja tributado (suspensão ou alíquota zero)”. Acrescenta ainda que:

[...]

Quando, ao revés, um custo qualquer é separado do valor da operação, incorrido pela contribuinte-adquirente, por conta própria, e se esse custo for tributado pelas contribuições, deve ser considerado insumo para compor a base de cálculo dos créditos. Especificamente: se o adquirente do produto contrata um serviço de frete para o prestador do serviço buscar o insumo onde quer que ela esteja para trazer até seu estabelecimento, esse frete também é insumo, com direito à crédito, independentemente do produto em si não ser tributado.

Neste sentido, se os fretes sobre as compras correram por conta do comprador, em contratação de serviço específica, tais despesas não integram o custo de aquisição dos bens, consistindo em um serviço que foi tributado e que onera o processo produtivo, sendo cabível a apuração dos créditos.

[...]

Os serviços de fretes prestados por pessoas jurídicas ao contribuinte foram onerados pela COFINS, ou seja, foram tributados à alíquota básica, no percentual de 7,6 %. Assim, o Contribuinte tem direito ao crédito correspondente a essa alíquota básica, ainda que os fretes estejam vinculados ao transporte de produtos com tributação suspensa ou adquiridos de pessoas físicas.

Adoto como fundamento as bem lançadas razões da Nobre Conselheira Érika Costa Camargos Autran, no Acórdão n.º 9303-008.215:

[...]

Nos termos do inciso II e § 3º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, considero que tais despesas geram créditos passíveis de desconto da contribuição devida mensalmente:

[...]

As despesas com fretes para o transporte de insumos, integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, se enquadram no conceito de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citados e transcritos anteriormente.

E também, devemos considerar que na atividade comercial, compra e revenda de mercadorias, e na atividade industrial, fabricação de produtos para venda, as despesas com fretes nas aquisições das mercadorias vendidas e dos insumos (matéria-prima, embalagem e produtos intermediários), quando suportadas pelo adquirente, integram o custo de suas vendas e o custo industrial de produção, nos termos do art. 13, caput, § 1º, "a", do Decreto-lei nº 1.598/1977, assim dispendo:

[...]

E de acordo com os arts. 289, § 1º, e 290, inciso I, ambos do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR99), os custos com o transporte (frete) também devem estar compreendidos no custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda e no custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção.

Como vimos, o frete pago na aquisição de insumos compõe o custo de aquisição e, como tal, pode ser computado na base de cálculo dos créditos. E, a meu ver, este frete é o incorrido para que o insumo percorra todo o caminho entre o fornecedor e o estabelecimento que o industrializará. Muitas vezes, por razões ligadas à logística de armazenamento e distribuição, no caminho, a mercadoria acaba passando por mais de um estabelecimento, até chegar ao seu destino final, o estabelecimento industrializador.

Assim, de forma indireta, não autônoma, o contribuinte que adquire bens para revenda ou para utilização como insumo também tem direito ao crédito do frete pago no transporte de tais produtos, em decorrência da permissão legal contida nos incisos I e II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, c/c os arts. 289, § 1º, e 290, inciso I, ambos do Decreto nº 3000/1999.

Com base no acima exposto, voto por reconhecer os direitos creditórios relacionados às despesas com fretes em compras de insumos.

[...]

Portanto, deve ser reconhecido o direito ao crédito com relação a esse item.

Dessa forma, deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo-se o reconhecimento do direito à apuração dos créditos das contribuições sobre os gastos com fretes de insumos (lenha) entre estabelecimentos da mesma empresa, bem como as despesas incorridas com frete de produtos adquiridos sem oneração pelas contribuições.

### **3 Dispositivo**

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello