Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10183.904505/2013-21

Processo nº	10183.904505/2013-21
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-013.661 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	14 de dezembro de 2022
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	VALE GRANDE INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PAGOS PARA TRANSPORTE DE INSUMOS DESONERADOS DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Os serviços de fretes prestados por pessoas jurídicas ao contribuinte foram onerados pelas contribuições do PIS/Pasep e da COFINS, ou seja, foram tributados à alíquota básica, no percentual de 1,65% e 7,6 %, respectivamente. 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.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE DE SEU CREDITAMENTO.

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo e não estarem dentre as exceções justificadas, consoante decidido pelo STJ em sede de recurso repetitivo no **REsp 1.221.170/PR**. Também, **conforme jurisprudência dominante e pacífica do STJ (REsp nºs 1.745.345/RJ e 1.978.258-RJ),** não podem ser considerados como fretes do Inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, para negar provimento quanto aos fretes tributados dos insumos que não sofreram a incidência das contribuições, vencidos o relator Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire e os Conselheiros Vinicius Guimaraes e Liziane Angelotti Meira, que davam provimento; e (ii) por voto de qualidade, para dar provimento com relação ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Ana Cecilia Lustosa da Cruz, que

votaram pela negativa de provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Vanessa Marini Cecconello.

(Assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

(Assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Redatora designada

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

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 3517/3558 em face do **Acórdão nº 3401-009.233,** de 22/06/2021, admitido pelo despacho de fls. 3353/3558, o qual foi assim ementado quanto às matérias recorridas:

> ...
>
> Insumo. Frete na Aquisição. Natureza Autônoma.
>
> O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado, porquanto reste compreendido no núcleo do propósito econômico pessoa jurídica.
>
> ...
>
> PIS/Cofins. Frete. Produtos Acabados. Crédito. Possibilidade.
>
> Frete de produtos acabados entre estabelecimento da própria pessoa jurídica gera crédito da não-cumulatividade das contribuições Cofins e PIS, por subsunção ao conceito de "frete na operação de venda", nos termos do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833 (e art. 15, inciso V).

Entende a recorrente (com arrimo nos paragonados **9303-009.195 e 9303-005.154**) que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, e que, portanto, não podem gerar crédito no transporte de insumos tributados pelas contribuições sociais com alíquota zero. Igualmente, pugna que não pode gerar crédito o frete de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, desta feita com espeque nos paradigmas **9303-010.249 e 3302-010.164**.

Original

Em contrarrazões, requer o contribuinte a manutenção do aresto recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Conheço do recurso nos termos em que processado.

FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS

A matéria não é estranha a esta E. Turma, tendo eu participado de vários julgados, nos quais sempre entendi, como continuo entendendo, que descabe crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa produtora, pois se trata de fase pós processo de produção.

Especificamente quanto às despesas com transporte de bens, o inciso IX do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 estabelece que o contribuinte poderá descontar créditos referentes aos "bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção de bens destinados à venda".

O frete de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por óbvio, não se enquadra nessa previsão legal. Ora, se a lei determina que **só geram créditos os bens e serviços usados como insumos na produção de mercadorias**, o intérprete não pode ampliar o espectro de aplicação dessa regra para alcançar também os bens e serviços utilizados na distribuição das mesmas.

Com efeito, o frete de mercadorias é um serviço utilizado na distribuição/reorganização das mercadorias, e não na produção delas, sobretudo quando se trata de produto acabado, hipótese em comento. Por isso, os referidos fretes não podem ser considerados insumos e gerar créditos com base no inciso IX do artigo 3º da Lei 10833/03, pois, ela é assaz clara, **só frete na venda dos produtos e desde que arcado pelo contribuinte**. O texto da norma, não dá margem a distinta interpretação:

> 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.

Os custos de distribuição de mercadorias também não se subsomem ao conceito de insumo utilizado no processo produtivo. Ora, se o conceito de insumos utilizados na produção envolvesse também os custos de distribuição da mercadoria, seria completamente desnecessária a previsão do inciso IX, que menciona custos específicos desta etapa.

Tratando-se, então, do inciso IX, por certo que ele não alcança o valor do frete contratado para a realização de transferências de mercadorias dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores, já que tais custos não integram a operação de venda a ser realizada posteriormente. Apenas daria direito ao crédito o frete contratado para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes, ou seja, mais uma vez, "**valor do frete na operação de venda**". **Até porque venda é um contrato que pressupõe a troca do proprietário da**

Original

mercadoria quando de sua *traditio,* o que não ocorre na simples movimentação da mesma entre estabelecimentos do mesmo proprietário.

O Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, definiu, em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

> 55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas**.
>
> 56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.
>
> ...
>
> 59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Nos votos dissonantes desta C. Turma frente a decisão do STJ no REsp 1.221.170/PR, tenho constatado, a alegação é de que esses fretes seriam parte da "operação de venda", mas a **jurisprudência <u>dominante</u> e pacífica do STJ é no sentido diametralmente oposto, interpretando que o "O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, <u>por não se caracterizar uma operação de venda</u>, não gera direito ao creditamento", conforme REsp nº 1.745.345/RJ**, julgado em 18/06/2019 (portanto posterior ao recurso repetitivo 1.22.170-PR, de 22/02/2018), o qual faz menção a vários outros julgado da mesma Corte em relação ao mesmo tema[1]. Veja-se excertos da referida decisão:

> Trata-se de Recurso Especial, interposto ... contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, assim ementado:
>
> (...)
>
> No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça**, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda**, à luz da legislação federal de regência.
>
> Nesse sentido:

[1] No Ac. 9303-012.138, de 21/10/2021, o voto vencedor (que acompanhei naquela sentada), de lavra do Conselheiro Rodrigo Pôssas, afastou a possibilidade de enquadramento no inciso IX do art. 3º da 10.833/2003, pois, estreme de dúvida, não se trata de frete na venda.

Original

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. CONCLUSÕES FÁTICOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

(...)

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS A TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O direito ao creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, decorre da utilização de insumo que se incorpora ao produto final, e desde que vinculado ao desempenho da atividade empresarial.

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Precedentes.

(...)

4. Agravo regimental desprovido" (STJ, AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, DJe de 14/12/2015).

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.

Original

> 5. Recurso Especial não provido" (STJ, REsp 1.147.902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2010).
>
> "TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.
>
> 1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.
>
> 2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, **por não caracterizar uma operação de venda**, não gera direito ao creditamento.
>
> (...) 4. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/02/2013).
>
> ...
>
> Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".
>
> Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".
>
> Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.
>
> MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES - Relatora

Igualmente, em julgado recente, de 24/05/2022, no REsp 1.978.258, assentou a Ministra Regina Helena Costa na ementa daquele julgado:

> ...
>
> 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 das mesmas empresas**.
>
> ...

Com o devido respeito, a possibilidade de creditamento do valor do frete de produtos acabados vai de encontro ao REsp. 1.221.170-PR, julgado sob o rito repetitivo, **pois não se subsome ao preceitos admitidos nesse julgado acerca de essencialidade e relevância, sem falar no teste de subtração**. Veja-se o seguinte excerto daquela decisão, que bem vem a calhar ao caso:

> 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

Original

> item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
>
> ...
>
> Em resumo, é de se definir como 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.

Diante do entendimento do E. STJ, data vênia, não há como admitir que o frete de produtos acabados entre os estabelecimentos possa ser interpretado como insumo a gerar o crédito na sistemática não-cumulativa das contribuições sociais, pois, repiso, **não se trata de frete na operação de venda**, como disposto na norma. **E, ao afrontar a decisão do STJ em recurso repetitivo, creio que se está infringindo o art. 67, § 12, II, do vigente RICARF.**

Por fim, impende registrar que da mesma forma que se diz que não se deva votar a favor de tese da Fazenda quando a jurisprudência do STJ está decidindo em sentido oposto para não continuarmos uma discussão inútil no Judiciário, e com o ônus de sucumbência para a União, no que, creio, ninguém discorda, a mesma medida, em atenção ao princípio da isonomia das partes processuais, temos que ter com a outra parte, *in casu* a Fazenda. Mormente porque a esta, em uma grave anomalia do sistema, não mais se abre, uma vez definitiva a decisão no rito do Decreto 70.235/72, a via recursal no âmbito do Judiciário, em uma excruciante mácula ao *due process of law*.

Dessarte, sem embargo, é de ser provido o apelo fazendário ante a jurisprudência mansa e pacífica do STJ acerca da matéria controvertida, consubstanciada em decisão prolatada em sede de recurso repetitivo, cuja *mens legis* (Lei 13.105/2005) é concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, *da isonomia de tratamento às partes processuais* e da segurança jurídica, pois o CPC de 2015 ressalta a importância dos precedentes qualificados firmados pelo STJ nos julgamentos de recursos repetitivos e prevê providências administrativas relacionadas à divulgação e à publicidade, com o intuito de facilitar o acesso a esses dados pelas partes, advogados, juízes e tribunais.

Portanto, deve ser restabelecida tal glosa.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (PIS/COFINS)

Igualmente quanto à esta matéria entendo com razão a Procuradoria.

Quanto ao mérito, a questão já foi objeto de vários julgados desta Turma, e meu entendimento é no sentido de que o frete na aquisição de insumos segue a alíquota do mesmo. Em consequência, não havendo tributação (alíquota zero, suspensão, isenção, etc.) nessa compra, não há direito a creditamento das contribuições.

Desde o julgamento do aresto 9303-009.578, vimos assentando, majoritariamente, o entendimento que só há falar-se em creditamento de frete na aquisição de insumo na medida e na extensão em que seja este tributado. Reporto-me às razões então esposados pelo i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado do voto vencedor daquele julgado:

> ...

Original

> **Direito ao crédito sobre fretes no transporte de insumos não sujeitos ao pagamento das contribuições.**
>
> Como bem relatado, o acórdão recorrido reconheceu que os serviços de fretes nas aquisições de insumos, sejam ou não esses insumos onerados pelas contribuições, são, por si só, considerados insumos da atividade produtiva. Ou seja os serviços de fretes nas aquisições de matérias primas, produtos intermediários e de embalagens, utilizados no processo produtivo, seriam considerados, de forma autônoma, insumo da produção industrial e, nessa condição, faria jus ao crédito da não cumulatividade, por força do inc. II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Veja trecho do voto vencedor em que tal fato fica patente:
>
> (...)
>
> > Ou seja, o frete que o contribuinte paga é um serviço que deve ser considerado em separado. O frete deve se referir ao transporte de um produto que configure insumo, **mas não se exige que este produto transportado seja tributado**.
> >
> > (...)
>
> Assim, nesse ponto reside nossa discordância. Como visto na análise do item 1, sobre os tipos de fretes, **entendemos que o frete na aquisição de insumos a serem utilizados no processo industrial, por si só, não é insumo, pois de fato é um serviço desvinculado da área industrial**. Quando da aquisição do frete, sequer e iniciou o processo de produção. Este crédito está definitivamente vinculado ao insumo. Se o insumo gerar crédito, por consequência o valor do frete que está agregado ao seu custo, dará direito ao crédito. **Ao contrário, caso o insumo não gere direito ao crédito, como nos casos de alíquota zero, suspensão ou isenção, o serviço de frete, agregado a esses insumos também não farão jus ao crédito**.

Em resumo, só há que se falar em crédito de valor de frete na aquisição de insumos quando sobre estes houver tributação das contribuições e na medida desta, o que não foi o caso dos autos. Portanto, há de ser revertida a r. decisão no ponto, sendo provido o apelo especial fazendário.

Com efeito, é de ser provido o recurso fazendário.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do apelo especial de divergência da Fazenda Nacional e o provejo para o fim de restabelecer a glosa dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa produtora e dos fretes na aquisição de insumos desonerados de PIS/COFINS.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Redatora designada.

Original

Com a devida vênia ao sempre bem fundamentado voto do Ilustre Conselheiro Relator Jorge Olmiro Lock Freire, divergiu-se do seu entendimento quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições não-cumulativas para o PIS e a COFINS sobre os fretes de insumos não onerados pelas contribuições em referência.

O contribuinte VALE GRANDE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS S/A é pessoa jurídica de direito privado que atua no setor de abate bovino, fabricação de carne desossada e subprodutos do abate.

Previamente à análise do item específico do insumo em discussão, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, de acordo com o julgamento proferido pelo **Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos, no RESP nº 1.221.170 – PR**, para então verificar o direito ao creditamento.

1.1 CONCEITO DE INSUMO

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 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.[2]

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 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. [3]

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

---

[2] **Lei nº 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 nº 10.8332003 (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 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; [...]

[3] **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)

Original

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 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 nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 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 nºs 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 nº 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 nº 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.
>
> 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."

Original

> 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, busca-se 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 nº 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.

Original

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 elastecidos.

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

Original

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 SEGUINTES DO CPC/2015).
>
> 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
>
> 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
>
> 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
>
> 4. Sob o rito do art. 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."

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[4]. Assim, conforme previsão contida

[4] PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÕRDÃO 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.

Original

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 n° 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 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."

---

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a quaestio 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)

Original

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."

Tendo-se em conta os critérios para a definição do conceito de insumos e a atividade econômica desenvolvida pelo Contribuinte, passa-se à análise do item com relação ao qual se insurge a Fazenda Nacional em seu recurso especial.

1.2 FRETES PAGOS NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESONERADOS DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS NÃO-CUMULATIVOS

No acórdão de recurso voluntário, foi revertida a glosa e deferido o aproveitamento do crédito tributário do frete incorrido na aquisição de insumos desonerados, por considerar que:

> [...]
>
> Com a nova definição de insumo estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, ficou ainda mais claro, no meu entendimento, que o frete – desde que, à luz do processo produtivo no qual esteja inserido, atenda aos parâmetros da essencialidade ou da relevância – não se afigura tão somente como um mero componente acessório do custo de aquisição de um bem adquirido, assumindo, assim, posição autônoma para que, na condição de serviço utilizado como insumo, possa por si só gerar direito a crédito.
>
> Referido entendimento decorre de duas premissas.
>
> A primeira se exterioriza na ideia de que, para fins de tomada de créditos, a delimitação do processo produtivo deve ser concebida sob um prisma mais amplo, que

Original

> contemple todos aqueles subprocessos afetos ao núcleo do propósito econômico da empresa e não sob a restrita ótica de uma "linha de montagem", em que se pode objetivamente definir o seu começo e o seu fim. Até porque esse enfoque é incapaz de acomodar a complexidade das diferentes atividades econômicas atualmente desenvolvidas e - principalmente – não se mostra perfeitamente conciliável com os próprios critérios da essencialidade e relevância, que se utilizam do "teste da subtração" para definição do que é insumo.
>
> O outro pressuposto é sobremaneira mais simples e decorre do inexorável fato de que o frete é, para todos os efeitos, um serviço como outro qualquer, comportando direito ao crédito sempre que se mostrar essencial ou relevante no contexto das atividades econômicas desenvolvidas pela empresa, não se mostrando acertado, assim, considerá-lo como serviço sui generis, recebendo distinto tratamento em relação aos demais serviços adquiridos.
>
> É claro que o novo "status" do frete não lhe retira da categoria de componente do custo de aquisição de um bem adquirido – mesmo porque tal condição decorre em verdade da ciência contábil - de modo que, no caso das pessoas jurídicas que produzem ou industrializam bens destinados a venda ou que prestam serviços, o frete poderá ensejar direito a crédito autonomamente (desde que essencial ou relevante) ou como componente do custo de aquisição.
>
> Feitas essas breves considerações, detenho-me ao ponto de divergência: o frete incorrido na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero.
>
> [...]

Entende-se que a decisão recorrida deu tratamento adequado à matéria, não merecendo reforma.

Os serviços de fretes prestados por pessoas jurídicas ao contribuinte foram onerados pelas contribuições do PIS/Pasep e da COFINS, ou seja, foram tributados à alíquota básica, no percentual de 1,65% e de 7,6 %, respectivamente. 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 nº 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 passiveis 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, consequentemente, 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

Original

> 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 dispondo:
>
> [...]
>
> 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 matériasprimas 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, negando-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Original