



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.901509/2012-31
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.217 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de abril de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
SANTA RITA COMERCIO, INDUSTRIA E REPRESENTACOES LTDA.

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

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

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. LEITE (MATÉRIA PRIMA). AQUISIÇÃO PF E COOPERATIVAS.

O frete na aquisição de insumos não pode ser considerado insumo do processo produtivo, pois este ainda nem se iniciou quando da aquisição do serviço. Porém permite-se o aproveitamento do crédito sobre esses serviços de frete ao agregar custo ao insumo. O crédito do frete é o mesmo proporcionado pelo insumo. No presente caso, como os insumos não geram crédito das contribuições (aquisição de leite in natura, adquiridos de pessoas físicas e/ ou de cooperativas de produtores rurais), o serviço de frete também não gera direito ao crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Érika Costa Camargos

Autran, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pelo Contribuinte SANTA RITA COMÉRCIO, INDÚSTRIA E REPRESENTAÇÕES LTDA., 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 nº 3302-009.734**, de 21 de outubro de 2020, proferido pela 2ª 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: 01/01/2009 a 31/03/2009

FRETE NA AQUISIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO

O direito de crédito em relação aos serviços de fretes limita-se ao valor do crédito presumido apropriado pelo próprio insumo.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE RETORNO. CRÉDITOS DE PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de transporte para o retorno de pallets utilizados para viabilizar o transporte de mercadorias ao estabelecimento da pessoa jurídica vendedora não gera crédito da não cumulatividade de PIS/COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

As devoluções de vendas são, na essência, o cancelamento de operações anteriormente ocorridas. Se as vendas tenham integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, tendo sido tributada conforme disposto na Lei respectiva, o crédito apurado encontra-se vinculado, integralmente, às receitas tributadas no mercado interno e, portanto, não há que se falar em rateio entre as receitas tributadas e as não tributadas.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa referente aos fretes de produtos acabados e semiacabados. Vencidos os conselheiros José Renato Pereira de Deus, Walker Araújo, Denise Madalena Green e Raphael Madeira Abad quanto à reversão dos fretes na compra de leite in natura. Os conselheiros Walker Araújo, Vinicius Guimarães e Gilson Macedo Rosenburg Filho quanto à reversão dos custos com fretes de produtos acabados. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-009.731, de 21 de outubro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10640.901519/2012-77, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(grifo nosso)

Não resignada em parte com o acórdão que lhe foi desfavorável, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos gastos com **fretes de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte**. Para comprovar a divergência, colacionou como paradigma o Acórdão nº 3301-004.278, integrado pelo Acórdão nº 3301-005.705.

Em sede de exame de admissibilidade, conforme despacho 3ª Seção de Julgamento/ 3ª Câmara, de 01 de março de 2021, proferido pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção, foi **dado seguimento** ao recurso especial da Fazenda Nacional.

De outro lado, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial, postulando, preliminarmente, o seu não conhecimento e, no mérito, a sua negativa de provimento.

Na sequência, o Sujeito apresentou recurso especial de divergência com relação às matérias (i) possibilidade de aproveitamento do crédito presumido das contribuições sociais em ressarcimento e compensação; e (ii) possibilidade de creditamento de Contribuição Social não-cumulativa sobre o valor dos fretes pagos para transporte de bens adquiridos com suspensão e a pessoas físicas. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 3402-002.113 (i) e 3402-007.102 e 3301-009.482 (ii).

Em sede de exame de admissibilidade, conforme despacho 3ª Seção de Julgamento/ 3ª Câmara, de 01 de agosto de 2021, proferido pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção, foi dado seguimento parcial ao recurso especial da empresa Santa Rita Comércio, Indústria e Representações Ltda, tão somente com relação à matéria: **possibilidade de creditamento de Contribuição Social não cumulativa sobre o valor dos fretes pagos para transporte de bens adquiridos com suspensão e a pessoas físicas.**

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao apelo especial do Contribuinte, postulando o seu não conhecimento e, no mérito, a 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 Vencido

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 nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

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

2 Mérito

No mérito, a Fazenda Nacional busca ver reformada a decisão de recurso voluntário para que seja restabelecida a glosa sobre os créditos dos gastos com **fretes pagos para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica.**

O Contribuinte, de outro lado, questiona a matéria da **possibilidade de creditamento de Contribuição Social não cumulativa sobre o valor dos fretes pagos para transporte de bens adquiridos com suspensão e a pessoas físicas**.

Previamente à análise do item específico do insumo 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 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.¹

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.²

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 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).

¹ **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 10.833/2003 (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 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; [...]

² **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)

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."

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

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de 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 provimento³. Assim, conforme previsão contida

³ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA.

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 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.

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 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)

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."

Assim, passa-se à análise do item com relação ao qual o Contribuinte está se insurgindo.

2.2 FRETES PAGOS PARA O TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS 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 produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica**.

No caso dos autos, trata-se de frete de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do Sujeito Passivo. 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.

O direito ao crédito com relação ao transporte de produtos entre estabelecimentos, também vem reconhecido com fulcro no inciso IX, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/03, que autoriza a geração de crédito relativo ao frete na operação de venda, quando esse custo for suportado pelo vendedor.

Nesse aspecto, também não merece reforma o acórdão recorrido, estando em consonância com a jurisprudência dessa 3ª Turma da CSRF:

Acórdão 9303-009.680

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. INSUMOS.
ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

**DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS
ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS.
POSSIBILIDADE.**

As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.

SÚMULA CARF nº 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

(grifo nosso)

Assim, deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo-se o reconhecimento do direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as

despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, para armazenamento, usina ou depósito.

2.3 POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL NÃO CUMULATIVA SOBRE O VALOR DOS FRETES PAGOS PARA TRANSPORTE DE BENS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO E A PESSOAS FÍSICAS.

Manifestou-se o acórdão recorrido no seguinte sentido: “a questão diz respeito à forma de apuração de créditos de PIS/Pasep e COFINS quanto aos valores de fretes destinados ao transporte de bens adquiridos com suspensão do PIS/Pasep e COFINS (Inter Company) e de pessoas físicas. Ou seja, deve-se decidir se o frete tributado pelas contribuições, ainda que se reafirmam a insumos adquiridos que não sofreram a incidência do custo do serviço gera direito a crédito ou não. (...)”, tendo negado o direito ao crédito.

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 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 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 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 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.

3 Dispositivo

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

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto: **1) ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, sobre “tomada de créditos das Contribuições Sociais não cumulativas sobre o valor dos gastos com fretes de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte”** e, **2) ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte quanto a possibilidade de creditamento de Contribuição Social não-cumulativa sobre o “valor dos fretes pagos para**

transporte de bens adquiridos com suspensão e à pessoas físicas (**produto não onerado**)”, como passo a explicar.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

1. Tomada de créditos sobre o valor dos gastos com “fretes de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.”

No Acórdão recorrido estampa o entendimento que na contratação de serviço de transporte (Frete) entre estabelecimentos do próprio Contribuinte, “(...) Efetivamente, tendo a empresa industrial produzido um determinado produto, presume-se que será vendido, não havendo necessidade de que tal operação já tenha ocorrido para que o deslocamento do bem entre estabelecimentos seja considerado uma operação de venda de que trata o artigo 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03. “(...) *Com base no acima exposto, entende-se ser necessária a reversão da glosa dos créditos de fretes na remessa/transferência de produtos acabados ou não entre estabelecimentos da Recorrente*”.

No entanto, entendo que assiste razão à Fazenda Nacional, uma vez que, somente enseja a apropriação de crédito, na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, em se tratando do Frete no transporte de produtos inacabados, caso em que o dispêndio consistirá de custo de produção e, pois, funcionará como “insumo” da atividade produtiva, nos termos do inciso II, do art. 3º das Leis nº. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

A Lei nº 10.833, de 2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da COFINS calculados com base em “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

Como se vê, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo. Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme ressaltado.

Por isso, entendo que o valor do Frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos:

(i)- primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos acabados; e

(ii) ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit nº 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

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. (Grifei)

Concluindo, como o frete de produtos acabados entre estabelecimentos não caracteriza insumo, uma vez que encontra-se na fase pós produção (e anterior à venda), deve, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto ser mantida.

Com base no exposto, deve ser dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, sendo necessária a revisão do Acórdão recorrido, para manter a glosa dos créditos sobre fretes na remessa/transferência de **produtos acabados** entre estabelecimentos da empresa.

Recurso Especial do Contribuinte

2. Possibilidade de creditamento sobre o “valor dos fretes pagos para transporte de bens adquiridos com suspensão e a pessoas físicas” – leite in natura, produtos não onerados.

Essa matéria diz respeito à forma de apuração de créditos de PIS e COFINS, quanto aos valores de fretes destinados ao transporte dos bens adquiridos com suspensão das contribuições e de pessoas físicas. Ou seja, deve-se decidir se o frete tributado pelas contribuições, ainda que se refiram a insumos adquiridos que não sofreram a incidência, o custo do serviço gera direito a crédito ou não.

Preliminarmente, para o melhor deslinde dessa questão, há que ser considerado o objeto social da empresa, qual seja: preparação, industrialização, comercialização, o envasamento de leite, produtos do leite, laticínios, suco de frutas e água mineral, industrialização para terceiros de produtos laticínios, prestação de serviços de resfriamento de leite - para outras empresas, prestação de serviços de carga e descarga, transporte rodoviário de cargas, etc.

No Acórdão recorrido a Turma assentou que, “O direito de crédito em relação aos serviços de fretes limita-se ao valor do crédito presumido apropriado pelo próprio insumo”.

No caso sob análise, o que estamos debatendo é se os fretes pagos a pessoas jurídicas (PJ), quando o custo do serviço é suportado pela adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo, pode ser considerado como insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Ou seja, estamos a tratar de créditos referentes a fretes pago no transporte em operação de compra de “leite in natura” (matéria-prima), adquiridos de pessoas físicas e/ ou com suspensão - de cooperativas de produtores rurais.

Pois bem. O creditamento relativo ao custo do frete na aquisição de insumos não encontra-se expressamente previsto no art. 3º, II, das Leis nº Lei nº 10.637, de 2003, uma vez que não se vislumbra a hipótese de o frete anterior ao processo produtivo ser considerado como um “serviço utilizado como insumo” na “produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. Passo a explicar.

Vejamos os disposto no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

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

I – (...).

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 8 7.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

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

(...)

De uma fácil leitura do dispositivo acima podemos concluir que para admitir o crédito sobre o serviço de frete, só existem duas hipóteses:

(a) como insumo do bem ou serviço em produção (inc. II), ou

(b) como decorrente da operação de venda (inc. IX).

Portanto antes de conceder ou reconhecer o direito ao crédito, devemos nos indagar se o serviço de frete deve ser tratado como “insumo”, ou se está inserido ou é decorrente na operação de venda.

Nesse diapasão, temos que levar em conta, para definirmos o conceito de insumos, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR, e para tanto adoto o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

Por exemplo, por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. No mesmo sentido aplica-se às demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção.

No caso aqui discutido, trata-se de fretes nas aquisições de insumos de fornecedores – pessoas jurídicas (cooperativas) e pessoas físicas, um serviço prestado antes de iniciado o processo fabril, portanto não há como afirmar que se trata de um insumo do processo industrial.

Assim, **o que é efetivamente insumo é o bem ou a mercadoria transportada**, sendo que esse frete integrará o custo deste insumo e, nesta condição, o seu valor agregado, poderá gerar o direito ao crédito, se o insumo gere direito ao crédito. Ou seja, o valor do frete, por si só, não gera direito ao crédito. Este crédito está definitivamente vinculado ao insumo.

Portanto, se o insumo transportado gerar crédito, por consequência o valor do frete que está agregado ao seu custo, dará direito ao crédito, independentemente se houve incidência das contribuições sobre o serviço de frete, a exemplo do que ocorre nos fretes prestados por pessoas físicas.

A título de informação, na hipótese dos autos, cumpre registrar que, os serviços de fretes pagos no transporte de aquisição de leite *in natura* (matéria-prima), adquiridos de pessoas físicas e/ ou de cooperativas de produtores rurais, não geram direito aos créditos do PIS e da COFINS, uma vez que as mercadorias transportadas **NÃO são onerados pelas contribuições** (suspensão e de pessoa física).

Posto isto, conclui-se que os fundamentos apresentados pelo julgado atacado não merece ser reparado, não cabendo crédito de frete de produto desonerado das contribuições, porque o frete segue o tratamento dado ao produto transportado.

Desta forma, voto para **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Conclusão

Ante ao acima exposto, voto da seguinte forma:

a) para **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para manter a glosa dos créditos sobre fretes na remessa/transferência de **produtos acabados** entre estabelecimentos da empresa, e

b) para **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, devendo ser mantida a decisão recorrida quanto a glosa em relação aos gastos com **Frete** com transporte de produtos não onerados pela contribuição social (transporte de leite *in natura*).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos