



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.003343/2009-51
ACÓRDÃO	9303-015.625 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	ELIEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS. CONTRARIEDADE À DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE. CONCEITO DE INSUMO. TEMA 779 STJ.

Nos termos do art. 118, §12, III, 'b' do RICARF/2023, não se conhece de Recurso Especial que, na data de admissibilidade, contrarie decisão transitada em julgado do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos. No caso, inviável o pleito de reforma que pretende a aplicação do conceito restritivo de insumo previsto na legislação do IPI para fins de apuração dos créditos de PIS e Cofins não-cumulativos.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os dispêndios com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ, não podem ser considerados como fretes do inciso IX do art. 3º e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. Acompanharam a relatora pelas conclusões os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda. Designada para registrar os fundamentos majoritariamente adotados pelo colegiado, na forma regimental, a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3301-005.168, de 26 de setembro de 2018, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

NÃO CUMULATIVIDADE DE PIS E COFINS. ESSENCIALIDADE NO PROCESSO PRODUTIVO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Devem ser revertidas as glosas de créditos das contribuições uma vez comprovadas a essencialidade dos gastos ao processo produtivo da pessoa jurídica.

DESPESAS COM MANUTENÇÃO PERIÓDICAS DE MÁQUINAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Possibilidade de crédito de COFINS para as despesas de partes e peças utilizadas na manutenção periódica dos equipamentos utilizados no setor produtivo, desde que esta manutenção não necessite ser ativada.

ALUGUEL.

Possibilidade de crédito das despesa de aluguel e custos com armazém geral relacionados com receitas de exportação.

SERVIÇOS TOMADOS. CRÉDITO.

Há possibilidade de créditos de COFINS sobre os serviços prestados por pessoas jurídicas uma vez demonstrada a essencialidade de tais serviços para seu processo produtivo, sem os quais, nem poderiam ser iniciados.

FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Apesar de não ser um frete incorrido na venda do produto acabado, mas sim na operação de venda em si, pois restou comprovada a necessidade de remessa dos produtos já vendidos para suas filiais antes da remessa para os adquirentes localizados no exterior.

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. PRODUTO ACABADO. REMESSA PARA FILIAL EXPORTADORA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Configura receitas de exportação da remetente a remessa de produtos acabados para comercial exportadora com o fim específico de exportação. Comprovada a efetiva exportação, não há como exigir as contribuições de PIS e COFINS nos termos do art. 6º, III da Lei nº 10.833/2003, por não representarem receitas no mercado interno.

Na origem, o feito compreendeu Auto de Infração lavrado para a constituição de crédito tributário de PIS e COFINS não cumulativos

Na descrição das irregularidades fiscais constatadas, identificou-se:

- “Apuração indevida de créditos sobre partes, peças, combustíveis e despesas diversas”, compreendendo glosa de itens que foram entendidos pela Fiscalização como não enquadrados no conceito de insumo;
- “Créditos sobre serviços não utilizados no processo produtivo”, glosados por ausência de comprovação das despesas incorridas;
- “Créditos sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e fretes de bens do imobilizado”, analisados sob a ótica do inciso IX do art. 3º da Lei 10.833, de 2003

- “Aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero”
- “Das receitas de exportação”, abrangendo a análise de vendas realizadas a empresa comercial exportadora, excluindo remessas não realizadas de forma direta e, também, “eventuais remessas com fim específico de exportação entre os estabelecimentos próprio contribuinte” e com o consequente recálculo do “rateio proporcional (mercado interno x mercado externo)”

As matérias foram impugnadas pelo contribuinte. A DRJ manteve integralmente o lançamento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005, 2006

REMESSAS PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. PROVA DA EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

A não incidência de contribuições de seguridade social, no caso de venda de mercadorias para empresas comerciais exportadoras, depende de prova da efetiva exportação.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS.

Na incidência não-cumulativa da Cofias admite-se a apuração de créditos na aquisição de insumos, assim considerados os bens e os serviços consumidos na produção de bens e na prestação de serviços tributados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA o PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005, 2006

REMESSAS PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.

PROVA DA EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

A não incidência de contribuições de seguridade social, no caso de venda de mercadorias para empresas comerciais exportadoras, depende de prova da efetiva exportação.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS.

Na incidência não-cumulativa do PIS admite-se a apuração de créditos na aquisição de insumos, assim considerados os bens e os serviços consumidos na produção de bens e na prestação de serviços tributados.

Apresentado Recurso Voluntário ao CARF, houve, inicialmente, a conversão do feito em diligência para esclarecimentos acerca da vasta documentação acostada aos autos e quanto à essencialidade das despesas para o processo produtivo (Resolução nº 3101-000.278).

Em julgamento, a Turma Ordinária acordou por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos:

- reconhecimento das receitas relacionadas no anexo III do relatório de diligência fiscal (fls. 79918.008) como receitas de exportação, afastando a exigência de PIS e COFINS neste ponto;
- possibilidade de crédito de COFINS para as despesas de partes e peças utilizadas na manutenção periódica dos equipamentos utilizados no setor produtivo apenas para as notas fiscais que contenham a descrição de compras de rolamentos, retentores, arroelas, parafusos, porcas, correntes e correias, conforme relação da diligência fiscal de fls. 7.972/7990;
- possibilidade de crédito das despesa de aluguel e custos com armazém geral relacionados com receitas de exportação;
- possibilidade de créditos de COFINS sobre os serviços de extração de toras de pinus, roçadas de campo, serviços de roçada para o plantio, prestados pelas empresas: Empreiteira Florestal Caraúno Ltda (CNPJ 02.524.096/000112), Irmãos Goes Ltda. (CNPJ 05.342.945/000195), Empreiteira J. R. da Silva (CNPJ 04.750.069/000193), Agropecuária São Sebastião (CNPJ 03.234.890/000194), Empreiteira G.F. Velho (CNPJ 05.478.260/000190), Ivonir Castanho da Silva (CNPJ 05.117.248/000150), Antônio Gari A Sales (CNPJ 00.474.601/000120);
- possibilidade de crédito sobre os serviços de carpintaria prestados por José Clair Padilha de Souza (CNPJ 03.149.092/000164) apenas para as notas fiscais nºs 58, 59, 62, 63 e 64, de fls. 1.125, 1.134, 1.162, 1.170 e 1.177;
- possibilidade de crédito sobre os serviços prestados por Manoel Antônio Pereira & CIA LTDA, apenas a partir de maio/2005 até 12/2006 (fls. 1.101 e seguintes até 1.192);
- possibilidade de crédito como despesas de venda de produto acabado sobre despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.**

Houve interposição de Recurso Especial pela Procuradoria da Fazenda Nacional exclusivamente quanto a parte da decisão que “considerou possível o creditamento dos valores relativos a despesas com o frete do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos”.

A irresignação se deu em face do (i) conceito de “insumos” para fins de aplicação do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, postulando pela aplicação do conceito restritivo do termo “insumo” (paradigma nº 203-12.448) e, especificamente, quanto às (ii) despesas com fretes de transferência de produtos em elaboração e acabados (paradigma nº 3302-002.025).

O Recurso Especial da PFN foi integralmente admitido em despacho.

Em Contrarrazões o Contribuinte pugna pelo não conhecimento do apelo fazendário por ausência de cotejo analítico e não preenchimento dos “requisitos exigidos para admissão do recurso especial” e pretensão de reexame de fatos, já que o acórdão recorrido se sustentou em

ampla produção de provas. No mérito, defende a manutenção do acórdão recorrido, inclusive em pontos que sequer foram objeto de recurso.

Os Autos foram remetidos a esta 3ª Turma da CSRF e a mim distribuídos por sorteio.

VOTO VENCIDO

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, Relatora.

I. Admissibilidade

Entendo que o Juízo de Admissibilidade deva ser revisto, embora não pelas razões apresentadas em sede de Contrarrazões.

(a) Conceito de insumo

Inicialmente, quanto ao pleito de aplicação do conceito de insumo previsto pela legislação do IPI, observa-se que o Recurso Especial aviado em 20 de dezembro de 2018 se insurgiu em contrariedade à tese fixada¹ pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo 779, REsp nº 1221170/PR, julgado em 24/04/2018, Acórdão Publicado em 14/04/2018, objeto da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17 de dezembro de 2018 e incluído na Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016) em 26/09/2018.

Assim, com fundamento no art. 118, §12, II. ‘b’ do RICARF/2023², deixo de conhecer o Recurso Especial nesse ponto.

(b) Frete de produtos em elaboração e acabados

O Despacho de Admissibilidade consignou que:

No tocante à divergência quanto ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com fretes de transferência de produtos em elaboração e acabados, a decisão recorrida decidiu

¹ (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.

² Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão:

(...)

III - que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

(...)

b) decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos;

que os créditos sobre insumos glosados referiam-se a item que guardava relação de necessariedade ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. Por essa razão, reverteu-a.

Restaria configurada a divergência com o Acórdão nº 3302-002.025:

A decisão defendeu que, por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias - produtos acabados ou em elaboração – mesmo que refrigerados, entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS.

Sendo a matéria exclusivamente de direito, deve-se prosseguir o julgamento do Recurso Especial.

II. Mérito

Quanto ao mérito, a controvérsia é restrita à possibilidade de manutenção do crédito sobre o frete incorrido no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos na apuração das contribuições não cumulativas.

Essa questão possui entendimento firmado nesta Turma julgadora, por maioria.

Como é sabido, posso posicionamento distinto, admitindo, em hipóteses bastante específicas e devidamente comprovadas, que as despesas com frete possam ser apropriadas, ora como insumo (inciso II), ora como frete na operação de venda (inciso IX). Todavia, na hipótese presente, não identifico qualquer uma destas razões específicas e tampouco provas suficientes que me façam admitir o enquadramento do frete em qualquer um desses dispositivos legais: o frete realizado não decorre de qualquer imposição legal ao produtor e não há provas de que estes estariam devidamente e especificamente vinculados a operações de venda.

Como mencionado, a discussão relativa às despesas com frete incorridas por contribuintes produtores de bens não é nova nesta Turma. Em perspectiva, podemos estabelecer que a questão jurídica pode ser examinada sob dois aspectos distintos:

- (a) Possibilidade de apropriação do crédito com fundamento no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02, ou seja, como “como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.
- (b) Possibilidade de apropriação do crédito com fundamento no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02, ou simplesmente “frete na operação de venda”

Para tanto exame do inciso II (insumo), inicialmente adentro ao que restou decidido no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, assinalando minha compreensão de que a fixação da matéria efetivamente colocada *sub judice* e da tese jurídica fixada e, especialmente, o alcance do

que restou decidido, devem se limitar ao voto vencedor proferido pelo Min. Relator Napoleão Nunes, em que pesem quaisquer outras manifestações exaradas pelos demais Ministros por ocasião do julgamento.

Para a construção da tese a ser proposta neste julgamento, passo ao exame de dois aspectos centrais a serem extraídos do voto vencedor proferido pelo STJ

O primeiro deles diz respeito ao fato de ser inconteste que o feito abrangeu pedido fundamental para que fossem considerados insumos, dentre outras, as “*Despesas Gerais Comerciais*” (*Despesas com Vendas*”, incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões)”, sendo que estas despesas foram excluídas da abrangência do termo *insumo*.

Ou seja, o acórdão proferido expressamente excluiu do conceito de insumo aquelas despesas de frete compreendidas como despesas comerciais gerais. O que não significa dizer, contudo, que toda e qualquer despesa de frete deva ser excluída, mas, repiso, apenas aquelas chamadas de “despesas comerciais gerais”, como se verá melhor adiante.

O voto vencedor do acórdão prolatado pelo STJ é enfático no sentido de que especialmente o critério da relevância vai além do processo produtivo em si, abrangendo a atividade econômica do contribuinte, como se extrai do seguinte trecho, de redação da Min. Regina Helena, integrado ao voto condutor:

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

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Textualmente, o critério da *essencialidade* é conceituado como aquele “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, ao passo que a *relevância*, mais abrangente, alcança a despesa que “embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção”, quando não se exige, que seu emprego ocorra “na produção ou na execução do serviço”, como ocorre no critério da pertinência.

A utilização das expressões *processo produtivo* e *produção* em contraposição à expressão *atividade econômica* não se deu de forma despropositada, mas, sim, com o objetivo explícito de diferenciar aquilo que, mesmo não intrinsecamente ligado à produção, se mostra imprescindível para que a atividade econômica se viabilize como um todo.

Confira-se a tese fixada com a diferenciação entre tais expressões:

(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.

É nesse aspecto que se firma a discussão acerca da possibilidade de o frete ser passível de enquadramento como “insumo” e não apenas como uma “despesa comercial geral”.

Como já mencionado, o Acórdão proferido no REsp nº 1.221.170/PR, expressamente excluiu do conceito de insumo (inciso II) o custo do frete apropriado como Despesas Gerais Comerciais (Despesas com Vendas).

Contudo, não vejo como afirmar que todo e qualquer frete será sempre excluído do conceito de insumo, posto que é possível identificar, com clareza, situações nas quais esse frete se faz necessário não apenas para fins logísticos (mercadológicos), mas para assegurar e preservar a própria utilidade / viabilidade do produto acabado. É a hipótese, por exemplo, não só do frete, mas também do armazenamento de produto acabado que necessite de acondicionamento especial (alimentos que necessitem de refrigeração, produtos químicos com potencial de contaminação, produtos inflamáveis ou explosivos, dentre outros).

Essas hipóteses exemplificadas se subsumem perfeitamente à ideia de *relevância* firmada, tanto “considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”, como por sua “finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto”, acaba por integrar o processo de produção “seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (...), seja por imposição legal”

Nesse ponto, indispensável a seguinte colocação constante do Parecer Normativo Cosit nº 5-2018:

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a

atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

Assim, concluo que não é correto afirmar que o frete de produtos acabados entre estabelecimentos configura despesa, *per si*, não passível de enquadramento no conceito de insumo, seja pelo fato de ser admissível o gasto com insumo incorrido mesmo após a obtenção do produto acabado, seja em razão da operação de frete, em determinadas circunstâncias, ser mostrar relevante para a atividade produtiva / econômica, para além de uma mera despesa comercial geral

Ainda no que tange julgado em exame, é possível constatar que em nenhum momento a análise do conceito de insumo perpassou pela inquirição acerca do momento em que o gasto é realizado: antes, durante ou depois da obtenção do produto final.

É de se observar, nesse aspecto, que a própria norma interpretativa elaborada pela Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, que “consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação”, admite que o gasto com insumo pode ocorrer mesmo antes ou após a obtenção do produto acabado.

Dispõe o art. 176 da IN RFB nº 2.121/22:

Art. 176 Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

Logo, é a própria RFB que admite existir situações nas quais despesas incorridas antes ou depois do processo produtivo podem ser classificadas como insumo.

Deve ser afastado, portanto, o entendimento segundo o qual os gastos com insumos passíveis de creditamento seriam excluídos pelo simples fato de serem incorridos após o processo produtivo, consoante interpretação da própria RFB.

Em outra seara, há a discussão relativa à possibilidade de aproveitamento do crédito sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte como “frete na operação de venda” (inciso IX). Nesse aspecto, sem maiores digressões, entendo que é possível, em determinadas hipóteses, que este frete aqui chamado de “intermediário” esteja, sim, vinculado a uma operação de venda, a depender de características peculiares de cada produtor. Contudo, exatamente esta peculiaridade precisa estar devidamente esclarecida e comprovada pelo contribuinte ao instruir seu pleito creditório, o que não se verificou. Trata-se de simples distribuição de mercadorias entre estabelecimentos para fins comerciais.

Fixadas essas premissas, na hipótese trazida nos autos, entendo que o crédito postulado pelo contribuinte não preenche as condições de ser admitido, seja como insumo, seja como frete na operação de venda.

O que define determinado bem ou serviço como “insumo” não é a sua agregação ao custo final, mas, sim, a demonstração de que este bem ou serviço se mostra pertinente, essencial ou relevante, seja para o processo produtivo, seja para a manutenção ou viabilidade desse produto após a sua finalização e antes da sua entrega ao comprador.

O contexto fático e probatório dos autos deixa claro que o contribuinte não esclareceu ou comprovou a efetiva natureza das operações de frete tampouco trouxe qualquer peculiaridade relativa ao produto transportado.

Assim, não vejo presente, na hipótese dos autos, a devida comprovação de que o frete de produtos acabados entre estabelecimentos tenha ocorrido sob qualquer condição que possa ser entendida nos termos supra. De igual modo, não há qualquer demonstração cabal de que os fretes realizados destinavam-se diretamente à venda.

E é nesse ponto que se deve ao que restou fixado no REsp nº1.221.170/PR, com efeito vinculante a essa corte administrativa: o frete, enquanto despesa comercial geral, não pode ser enquadrado no conceito de insumo. Não tendo sido demonstrado que o frete em questão assumiria características que pudessem enquadrá-lo como insumo na condição de atividade relevante ao processo produtivo, tampouco demonstrado que estariam diretamente vinculados a operações de venda, não há como se acolher o direito ao crédito.

III. Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional e, na parte conhecida, DAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário

VOTO VENCEDOR

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Redatora Designada.

A despeito do brilhante voto da Relatora, consigno, nos termos do art. 114, § 9º do RICARF, os fundamentos adotados pela maioria vencedora para a negativa do direito ao crédito dos fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais nega o crédito de frete de produtos acabados por não se enquadrar no inciso II do art. 3º das leis de regência, já que não se subsume ao conceito de insumo, tampouco no inciso IX do mesmo art. 3º, pois não compõe a operação de venda. Nesse sentido:

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ. Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/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.

(Acórdão nº 9303-014.425, j. 17/10/2023, Relatora Liziane Angelotti Meira).

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

(Acórdão nº 9303-015.019, j. 09/04/2024, Relator Rosaldo Trevisan).

Assim, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR, do STJ, não cabe o creditamento como insumo, posto que o ciclo de produção já se encerrou.

E o STJ não reconhece o direito ao crédito 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, a exemplo do acórdão AgInt

no REsp nº 1.978.258/RJ, relatora ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23 de maio de 2022 e publicado no *DJe* de 25 de maio de 2022:

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.

No mesmo sentido figuram os seguintes acórdãos da Corte Superior: AgInt no AREsp 848.573; AgInt no AREsp 874.800; AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS; AgRg no REsp 1.386.141 e AgRg no REsp 1.515.478/RS.

Dessa forma, em relação ao frete de produtos acabados, as razões pela negativa do direito ao crédito são assim sintetizadas:

(i) Esses dispêndios não integram o conceito de insumo empregado na produção de bens destinados à venda (são realizadas após o término do processo produtivo), afastando-se o fundamento no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

(ii) Não passam pelo teste da subtração proposto no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, ou seja, não são dispêndios cuja subtração impossibilite a prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. A retirada do “frete de produtos acabados” não impossibilita a produção do bem pela empresa, logo não se aplica o inciso II.

(iii) Não se referem à operação de venda de mercadorias, porque o produto não foi vendido, afastando-se o fundamento no inciso IX, do art. 3º e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003.

(iv) Não há previsão legal para a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com frete de transferência de produtos acabados.

(v) Há jurisprudência pacífica do STJ que não reconhece o direito ao crédito de frete de produto acabado.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro