



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



**Processo nº** 11065.904207/2013-40  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-011.275 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de dezembro de 2023  
**Recorrente** MOINHOS CRUZEIRO DO SUL SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E COM APURAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO.

Possibilidade de uso de créditos das contribuições para a Cofins não cumulativa decorrente de fretes nas operações de aquisição de insumos tributados à alíquota zero e com apuração de crédito presumido. Créditos de natureza autônoma, sem qualquer vínculo com o tratamento tributário dado a carga transportada.

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

Nos termos do julgamento do REsp 1.221.170, sob o rito dos repetitivos, o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO.

Possibilidade de utilização de créditos decorrentes de gastos com frete nas operações de importação, por se enquadrarem no conceito de insumos.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Impossibilidade de utilização de créditos decorrentes de gastos com fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, por não se enquadrarem no conceito de insumos.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇOS RELACIONADOS À IMPORTAÇÃO.

Possibilidade de utilização de créditos decorrente de gastos com serviços de serviços de armazenagem no Porto, supervisão e expedição, carga e descarga, pesagem e logística portuária.

**CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇO DE DESPACHANTE ADUANEIRO.**

Impossibilidade de utilização de créditos decorrentes de gastos com serviços de despachante aduaneiro, por não se enquadrarem no conceito de insumo. A contratação de tais serviços não se demonstram imprescindíveis para a importação da matéria-prima adquirida.

**CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇOS DE CORRETAGEM E TAXA DE AGENCIAMENTO MARÍTIMO.**

Possibilidade de utilização de créditos decorrentes de gastos com serviços de corretagem e administração portuária (taxa de agenciamento marítimo), por se enquadrarem no conceito de insumo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: **(a) por unanimidade de votos: (a.1) para reverter as glosas relativas aos gastos com (a.1.1) fretes nas operações de aquisição de insumos tributados à alíquota zero e com apuração de crédito presumido; (a.1.2) fretes interno em operações de importação, cujas despesas forem devidamente comprovadas pela contribuinte. Os conselheiros Jorge Luís Cabral, Wagner Mota Momesso de Oliveira e Pedro Sousa Bispo acompanharam a Relatora pelas conclusões por discordarem da ampliação do conceito de processo produtivo, na forma adotada no voto; e (a.1.3) serviços de armazenagem no Porto; (b) por maioria de votos: (b.1) para reverter as glosas relativas aos gastos com supervisão e expedição, carga e descarga, pesagem e logística portuária. Vencidos os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Pedro Sousa Bispo, que mantinham tais glosas. O conselheiro Jorge Luís Cabral dava provimento em maior extensão para reverter a glosa igualmente com relação à despesa com serviços de despachante aduaneiro; (b.2) para reverter a glosa com relação às comissões com corretagem e taxa de agenciamento marítimo. Vencidos os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Cynthia Elena de Campos, que mantinham a glosa neste ponto; (c) pelo voto de qualidade, para manter a glosa referente aos fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos. Vencido os conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara (relatora), Wilson Antonio de Souza Corrêa e Cynthia Elena de Campos, que revertiam as glosas com relação a tais despesas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Luís Cabral.**

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Wilson

Antônio de Souza Correa (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa e o conselheiro Lazaro Antônio Souza Soares, substituído pelo conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão da DRJ, o qual julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada em oposição ao Despacho Decisório Eletrônico, que homologou parcialmente o crédito informado nas PER/DCOMPs objeto dos presentes autos.

Consta no referido despacho decisório que o crédito revelou-se insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo. Em síntese, o procedimento fiscal aponta que o contribuinte incluiu indevidamente na apuração dos créditos da Cofins não-cumulativa:

- i) crédito básico sobre a aquisição de trigo, que deveria ter sido apurado de forma presumida aplicando o percentual de 35%;
- ii) gastos com serviço de esgoto, por não se enquadrar no conceito de insumos;
- iii) gastos com gás combustível para empilhadeiras, por não se enquadrar no conceito de insumos;
- iv) gastos com fretes em operações de compra de trigo e de farinha de trigo, que deveria ter seguido a mesma sistemática de cálculo do crédito gerado pelo bem cujo custo ele compôs;
- v) gastos com fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, por não se enquadrarem no conceito de insumos;
- vi) gastos com fretes em operações de importação, por não terem integrado a base de cálculo da contribuição vinculada à importação;
- vii) gastos com serviços de corretagem, administração, equipamentos de proteção individual – EPIs PI, dedetização, limpeza de embalagens e limpeza de instalações, por não se enquadrarem no conceito de insumo;
- viii) gastos com serviços vinculados às operações de importação, por não integrarem o valor aduaneiro do bem/insumo importado;
- ix) receitas não oferecidas à tributação;

Em sua manifestação de inconformidade a Recorrente se insurge contra a interpretação do conceito de insumo adotado pelo auditor-fiscal, fundada no critério de utilização estabelecido pela legislação do IPI. Sustenta que a aplicação de tal conceito resulta na

transformação da sistemática não-cumulativa em cumulativa. Afirma que o critério a ser utilizado deve ser o da essencialidade. Reconhece a glosa referente à apuração de crédito básico sobre aquisições de trigo. Questiona, especificamente, as glosas a seguir:

- (i) gastos com serviço de tratamento esgoto, por ser utilizado indiretamente no processo produtivo;
- (ii) gastos com gás combustível para empilhadeiras, por serem indispensáveis para o exercício de suas atividades e consecução de suas receitas;
- (iii) gastos com fretes em operações de compra de trigo e de farinha de trigo, por terem natureza autônoma dos insumos objeto de transporte;
- (iv) gastos com fretes em operações de transferência de produtos acabados e vendidos pela filiais, por ser o transporte de produtos entre estabelecimentos realizado e pago a terceiros. Alega que o pagamento do frete é suportado pela contribuinte, sendo repassado no preço do produto vendido, configurando, frete sobre vendas pagos pelo vendedor;
- (v) gastos com fretes em operações de importação, por se tratarem de transporte interno.
- (vi) gastos com serviços de corretagem, administração, equipamentos de proteção individual – EPIs, dedetização, limpeza de embalagens e limpeza de instalações, por se enquadrarem no conceito de insumo;
- (vii) gastos com serviços de descarga de trigo, pesagem, armazenagem, transporte do porte até os silos, bem como diversos outros gastos relacionados diretamente com a aquisição de trigo, por se enquadrarem no conceito de insumos, tendo em vista a sua essencialidade para o desenvolvimento da atividade da Requerente.

Posteriormente, a Recorrente apresentou nova petição requerendo que a análise da existência dos créditos de Cofins objeto dos presentes autos fosse realizada em conformidade com o entendimento adotado pelo STJ, no REsp nº 1.221.170/PR.

A DRJ julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada sustentando, em síntese, que a análise da apropriação de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins não cumulativos sobre bens e serviços utilizados como insumos, deveria ser feita com base no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17/12/2018, que traz as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) do REsp nº 1221170/PR. Afirmou, portanto, que o exame das glosas deve ser realizado considerando a essencialidade e a relevância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

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

- (i) gastos com serviços de esgoto;
- (ii) gastos com gás combustível para empilhadeiras;

- (iii) gastos com higienização do estabelecimento industrial e com equipamentos de proteção individual – EPIs;

Foram mantidas, portanto, as glosas relativas às:

- (i) gastos com fretes nas operações de compra de trigo e de farinha de trigo, por não serem autônomas, de modo que se o bem adquirido não gera crédito ou gera apenas crédito presumido, o frete relativa a sua aquisição deveria seguir a sua natureza;
- (ii) gastos com frete nas operações de importação, uma vez que não poderiam ser admitidos no custo de aquisição do bem, por não integrarem o valor aduaneiro, e também não serem considerados como insumos, já que não fazem parte do processo produtivo;
- (iii) gastos com frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, uma vez que o seu preço é repassado ao comprador na operação de venda do produto e, ainda, que a referida operação não pode ser considerada como operação de venda;
- (iv) gastos com corretagem e administração portuária, por não se enquadrarem no conceito de insumos;
- (v) gastos com serviços vinculados à importação, por não se enquadrarem no conceito de insumos.

A contribuinte, tendo tomado ciência do referido acórdão em 01/02/2021 (e-fls. 1977), interpôs Recurso Voluntário, no dia 26/02/2021 (e-fls. 1978), requerendo, em síntese, a reforma da decisão recorrida, pelos seguintes fundamentos:

- os gastos com serviços relacionados às importações (transporte e armazenagem no porto, locação de equipamentos, supervisão e expedição, desembarço aduaneiro, carga e descarga, pesagem, administração e logística portuária) se enquadram no conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nsº 10.637/02 e 10.833/03, principalmente em razão da sua essencialidade;
- os gastos com serviço de corretagem se enquadram no conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nsº 10.637/02 e 10.833/03, principalmente em razão da sua necessidade para o desenvolvimento da empresa;
- os gastos com fretes nas operações de compra de trigo e de farinha de trigo, são autônomas e não se confundem com as despesas na compra do produto em si;
- o frete de produtos acabados entre as unidades se faz necessário como custo inserido na logística de movimentação dos produtos produzidos pela atividade industrial, se enquadrando no conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nsº 10.637/02 e 10.833/03;

Por fim, a fim de ilustrar o processo produtivo de suas atividades, a Recorrente juntou vídeo documentário em que consta um detalhado relato de todas as diferentes fases da atividade empresarial, bem como a exposição das despesas que se fazem necessárias para a realização de cada uma delas.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Como relatado anteriormente, a questão de mérito discutida nos presentes autos diz respeito à apuração de créditos de Cofins não-cumulativa, permanecendo a controvérsia apenas sobre os seguintes pontos:

- (i) gastos com fretes nas operações de aquisição de insumos tributados à alíquota zero e com apuração de crédito presumido;
- (ii) gastos com frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos;
- (iii) gastos com frete nas operações de importação;
- (iv) gastos com serviços relacionados à importação;
- (v) gastos com corretagem e administração portuária;

Antes de se adentrar especificamente em cada um dos itens mencionados, revelam-se necessárias algumas considerações iniciais sobre o tema.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecido no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, concluiu-se que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte ementa:

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

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

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

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

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

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos **critérios de essencialidade ou relevância**. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

*“Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo*

*elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

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

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

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio Carf, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343/15, Regimento Interno do Carf (Ricarf), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

*14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.*

*15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

***16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.***

*17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a **definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem grifos no original)*

(...)

**37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.**

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexó de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

**42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.**

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR no âmbito da Receita Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte ementa:

*“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.*

*Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.*

*Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:*

*a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:*

*a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;*

*a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;*

*b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:*

*b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;*

*b.2) “por imposição legal”.*

*Dispositivos Legais. Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”*

Assim, à luz de tais considerações, passa-se a analisar as glosas ainda objeto de discussão nos presentes autos.

## **1. Dos gastos com fretes nas operações de aquisição de insumos tributados à alíquota zero e com apuração de crédito presumido**

No que tange às despesas com fretes nas operações de aquisição de insumos tributados à alíquota zero e com apuração de crédito presumido, entendeu a DRJ por manter a glosa realizada pela autoridade fiscal, ao argumento de que o frete na aquisição de um bem não poderia ser considerado uma despesa autônoma, devendo, portanto, seguir a o tratamento tributário dado ao bem transportado.

Afirma a Recorrente, contudo, que as despesas realizadas com frete na aquisição de trigo em grãos (apuração de crédito na modalidade presumida) e farinha de trigo (sujeito à alíquota zero) são absolutamente autônomas e não se confundem com a despesa na compra do produto em si.

Neste ponto, assiste razão à Recorrente.

Como já mencionado, o art. 3º, §2º, II, da Lei nº 10.637/2002, transcrito a seguir, veda o aproveitamento de créditos decorrente da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições:

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

*(...)*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

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

Extrai-se do teor do referido dispositivo que a limitação ao direito creditório **se refere tão somente aos bens/serviços** não tributados ou sujeitos à alíquota zero, inexistindo na legislação qualquer vinculação entre o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) e a tributação do bem transportado.

Os créditos referentes a fretes possuem, portanto, natureza autônoma, independentemente do tratamento tributário dado a carga transportada.

Verifica-se que, no caso dos autos, é incontroverso o fato de que a Recorrente contrata prestação de serviço autônoma para transporte de seus insumos adquiridos de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas. A relação das notas fiscais apresentadas à fiscalização discriminadas nos anexos nº 12 (crédito de Pis/Cofins sobre fretes em operações de compra de trigo) e 13 (crédito de Pis/Cofins sobre fretes em operações de compra de farinha de trigo). A questão também é reconhecida pela própria DRJ.

Assim, sendo a questão controvertida nos autos apenas a existência de vinculação entre o frete e o regime tributário da mercadoria por ele transportada, uma vez que a própria autoridade fiscal reconheceu a existência do crédito, entendo que dever ser revertida a glosa dos fretes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero e ao crédito presumido.

## **2. Dos gastos com frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos**

Quanto às despesas com frete em operações de transferência de produtos acabados, decidiu a DRJ pela manutenção da glosa realizada pela autoridade fiscal, ao argumento de que, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03, o direito ao creditamento estaria vinculado ao ônus suportado pelo contribuinte vendedor. Sustentou, ainda, que a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos não pode, de maneira alguma, ser considerada como operação de venda prevista no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 (Cofins).

Em contrapartida, alega a Recorrente, que o frete entre as unidades se faz necessário como custo inserido na logística de movimentação dos produtos produzidos pela sua atividade industrial, configurando como insumo.

Verifica-se, portanto, que, enquanto a fiscalização faz referência ao inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833/03, a Recorrente se baseia no citado inciso II, do mesmo artigo.

Também neste ponto, assiste razão à Recorrente.

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

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

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

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

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

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

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

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

**Nesse contexto, anote-se, por exemplo, que, para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer não só em gastos relacionados com**

**aquele processo formativo de produtos, mas também em outros quanto a bens ou serviços imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua atividade econômica.**

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

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

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

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

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

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

Verifica-se, também, que, quanto a esse ponto, é incontroverso o fato de que a Recorrente efetivamente contratou serviços de transportes para operações de transferência entre estabelecimentos, o que foi comprovado pelas notas fiscais por ela apresentadas e discriminadas no anexo nº 14 do Relatório Fiscal.

Assim, sendo a questão controvertida nos autos apenas a possibilidade de se enquadrar gastos com frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos como insumos, uma vez que a própria autoridade fiscal reconheceu a existência do crédito, entendendo que deve ser revertida a glosa relativa às despesas com frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

### **3. Dos gastos com frete nas operações de importação**

No que tange aos gastos com frete em operações de importação, decidiu a DRJ pela manutenção da glosa realizada pela autoridade fiscal, ao argumento de que esses não poderiam ser admitidos no custo de aquisição, por não integrarem o valor aduaneiro, e tampouco serem considerados como insumos visto que, nesta fase, o processo produtivo ainda não se iniciou.

Por outro lado, alega a Recorrente que a remessa do trigo do porto aos silos constitui etapa necessária de sua atividade, uma vez que na sua ausência não seria possível que a matéria prima chegasse a seu destino. Assim, sustenta que os valores dispendidos a tal título se enquadram no conceito de insumo previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Também neste ponto, assiste razão à Recorrente.

Conforme se verifica do Relatório Fiscal, trata-se efetivamente de custos associados ao transporte, a partir do porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandegado, onde foram cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro.

Assim, tendo havido o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada, não há dúvida de que esta passa a receber o mesmo tratamento tributário de uma mercadoria nacional, o que significa dizer que será aplicado, a partir daquele momento, as disposições previstas no art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

A DRJ faz referência à Solução de Consulta Cosit nº 121/17, segundo a qual não seria possível o desconto de créditos em relação ao pagamento de frete interno referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional.

Todavia, referida Solução de Consulta analisa a questão apenas em relação aos incisos I e IX, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. É ver os trechos a seguir:

*15. Com relação ao frete concernente ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica, verifica-se que, dentre as hipóteses de crédito enumeradas pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, apenas é possível perquirir-se acerca da previsão de crédito em relação a frete na operação de venda (inciso IX). No que toca aos gastos com frete na aquisição dos produtos, têm-se sedimentado o entendimento de que tal dispêndio pode ser incorporado ao valor do item adquirido e, caso este se destine à revenda (art. 3º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e seja adquirido de pessoa jurídica domiciliada no Brasil (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, I, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º, I), o crédito pode ser apurado pelo valor total (custo de aquisição do item + frete). Como não é o caso, já que a mercadoria importada não é adquirida de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, essa aquisição não dá direito a crédito com base no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Dessa forma, a possibilidade de apuração de crédito, nesse caso, deve ser analisada com base no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, que trata, como mencionado, de produtos importados.*

No entanto, entendo que no caso dos autos, adotando-se o entendimento empregado no já citado REsp nº 1.221.170/PR, a questão deve ser analisada sob a perspectiva do inciso II, daquele dispositivo. Como já mencionado no item anterior, o referido inciso deve ser analisado levando em consideração a atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro e não apenas a um de seus estágios específicos, qual seja, atos de produção em sentido estrito.

Assim, não havendo dúvida de que o transporte da matéria-prima importada da zona portuária até o estabelecimento da Recorrente constituiu etapa essencial e necessária do seu processo produtivo, as despesas com os fretes aqui analisados devem ser enquadradas no conceito de insumo, estabelecido pelo artigo 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Nesse sentido, embora com outra composição, já decidiu este Colegiado, por maioria de votos, na ocasião do julgamento do Acórdão nº 3402-008.638, de relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz:

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

*Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015 APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. NATUREZA JURÍDICA DOS BENS E SERVIÇOS.*

*Os custos com bens e serviços somente podem servir de base de cálculo para a apuração de créditos do contribuinte caso se enquadrem no conceito de insumo delineado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a partir dos critérios de essencialidade e relevância dentro do processo produtivo.*

*APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.*

*A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.*

*APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.*

*Utilizando-se do “teste da subtração”, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, constata-se que, sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada “industrialização por encomenda”.*

*O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item “frete”, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.*

***DESPESAS COM SERVIÇOS DE FRETE DE PRODUTOS IMPORTADOS. ESSENCIALIDADE AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.***

***Admite-se o desconto de créditos em relação ao pagamento de frete interno, referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional, uma vez que se trata de elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, permitindo a chegada do insumo até o estabelecimento industrial, sendo essencial à produção do bem comercializado.***

*CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE* As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

(Acórdão nº 3402-008.638, Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz, 2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 3ª Seção de Julgamento, Sessão de 22/06/2021)

Nesse contexto, sendo incontroversa a existência dos créditos glosados (discriminados no anexo nº 15 do Relatório Fiscal), entendo que também devem ser revertidas as glosas relativas às despesas com frete contratados para o transporte de insumos ou bens importados realizados dentro do território nacional.

#### 4. Dos gastos com serviços relacionados à importação

Em relação aos serviços relacionados à importação (arqueação/leitura de calado de navio; descarga de trigo; desembarço aduaneiro; expedição; logística portuária; movimentação de trigo no porto; pesagem de mercadoria e supervisão de descarga), sustenta a DRJ que por serem dispêndios ocorridos em território nacional não podem ensejar a apuração de créditos das contribuições sob amparo da Lei nº 10.865/04. Para além disso, sustenta que tais despesas não poderiam consideradas como insumos visto que, nesta fase, o processo produtivo ainda não se iniciou.

A Recorrente, por sua vez, defende não haver dúvida de que as despesas com (armazenagem no porto, locação de equipamentos, supervisão e expedição, desembarço aduaneiro, carga e descarga, pesagem, administração e logística portuária) se tratam de despesas essenciais e inevitáveis para o desenvolvimento da sua atividade. Em suas palavras:

*Para a produção e a comercialização de farinha de trigo, a Recorrente necessita, obviamente, adquirir trigo. Em razão da escassez do trigo no mercado interno, as empresas se veem obrigadas a comprar tal insumo no mercado internacional. Dessa forma, após o desembarço aduaneiro dessa matéria-prima, a Recorrente contrata serviços essenciais para que estes produtos cheguem até o seu estabelecimento.*

*O despachante aduaneiro é prestador de serviços portuários cuja contratação é prevista no art. 809 do Decreto 6.759/2009. Trata-se de prestador responsável pela Declaração de Importação e pelo registro no Sistema Siscomex, consoante as normas da Receita Federal.*

*Após a chegada do trigo no porto e a obrigatória passagem pela alfândega, é preciso fazer a contratação do porto e do operador portuário. O porto é o local de chegada da mercadoria adquirida no mercado internacional, e é necessário pagar por seu uso. Já o operador portuário é a pessoa jurídica autorizada a realizar a movimentação e armazenagem de mercadorias dentro do porto. Trata-se de entidade que deve estar devidamente cadastrada e previamente habilitada para poder realizar tais atividades, consoante a Lei n. 12.815/2014. O operador portuário realiza, entre outras atividades, o descarregamento do trigo recém chegado para os locais de armazenamento provisório. Tal armazenamento é contratado pela Recorrente pois é necessária a conclusão das atividade de recebimento das mercadorias no porto em até 24 horas, e, tendo em vista o volume do trigo importado, é necessária a locação de local provisório para comportar o trigo nacionalizado após a chegada da mercadoria e antes de fazer o seu transporte definitivo para os silos da Recorrente.*

*O trigo, ao chegar, é descarregado utilizando-se gruas e pás mecânicas locadas pela empresa e por meio de um funil industrial. Lá ocorre sua análise química - para aferir se está em boas condições - e pesagem - para conferir sua quantidade. Os locais onde o trigo será armazenado provisoriamente, e, em seguida, embalado em sacos industriais para ser transportado até o silo da Recorrente devem ser rigorosamente desinfectados e higienizados, conforme orientações normativas próprias (isso será tratado em item próprio a seguir).*

*Nesse contexto, a armazenagem é etapa essencial do processo produtivo da empresa. Isso porque, considerando o volume do trigo recebido nas aquisições de insumos, a*

*Recorrente não dispõe de estrutura própria na área portuária para alocação dos insumos. Seu uso do espaço da área portuária está restrito apenas ao recebimento da carga, e a Recorrente deve retirar os insumos e desocupar o espaço portuário tão logo quanto possível. Ocorre que é logisticamente inviável o transporte imediato para seus próprios silos, situados na indústria. Por conta disso, é necessária a locação de espaço de armazenagem de prestadores como a Ceasa para armazenagem provisória do trigo antes de sua condução até silo próprio, para processamento industrial.*

(...)

*Com efeito, o armazenamento dos insumos, assim como sua movimentação e transporte, é mandatário porquanto a remessa do trigo para a sede empresarial não ocorre de forma imediata. É necessária, portanto, sua alocação no período em que são cumpridas as formalidades da importação. A contratação dos serviços portuários, por sua vez, é indispensável para a própria realização e operacionalização do ato de importação, sem o qual não ocorreria a aquisição do principal insumo utilizado pela Recorrente.*

(...)

*Inclusive, há de se destacar que a Recorrente sequer tem a opção de realizar a mão-de-obra do carregamento de tais cargas de forma diversa. Isso porque a Lei n. 12.815/14, que regula a atividade de carga de mercadorias em entrada portuária, dispõe expressamente que a atividade de manuseio de tais cargas deve ser realizada por pessoal especializado e previamente treinado, cadastrado e autorizado para o desempenho de tal atividade, seja por meio de pessoa jurídica devidamente constituída para tal fim, seja por meio de atividade de profissional autônomo sujeito a cadastro e fiscalização.*

(...)

*Nessa senda, vê-se que há inegável caráter obrigatoriedade na tomada de serviços portuários relacionados às atividades aduaneiras voltadas ao recebimento dos insumos importados, haja vista que à empresa não é dado simplesmente utilizar seus próprios empregados em tal etapa da operação. Por conta disso, a contratação de pessoas jurídicas cadastradas prestadoras de tais serviços reveste-se do elemento de essencialidade.*

Veja-se que a recorrente não faz qualquer referência específica em seu Recurso Voluntário à glosa de arqueação/leitura de calado de navio, mantida pela DRJ, restando, portanto, incontroversa nos presentes autos.

Para análise das demais rubricas, entendo que deve ser aplicada a mesma linha de raciocínio exposta no item anterior, qual seja, de que para fins do enquadramento no conceito de insumo a análise da atividade produtiva desenvolvida pelo contribuinte não deve se limitar aos atos de produção/fabricação de determinado produto em sentido estrito, devendo levar-se em consideração a atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro.

Na exposição do seu processo produtivo, entendo que a Recorrente demonstrou que os serviços de armazenagem no porto, supervisão e expedição, carga e descarga, pesagem, administração e logística portuária por ela contratados são imprescindíveis – **essenciais** – para que a matéria prima (trigo) adquirida no mercado externo seja transferida para o seu estabelecimento, e conseqüentemente, para o desenvolvimento de sua atividade produtiva, consistente na moagem de trigo e fabricação de derivados.

Considerando o já mencionado “teste de subtração”, tais serviços implicam certamente a impossibilidade da realização da atividade produtiva da Recorrente já que, sem eles não seria possível a utilização da própria matéria prima em seu processo produtivo. Assim, por serem serviços que viabilizam o processo produtivo e cuja subtração obsta a própria atividade

produtiva da contribuinte, não há dúvida de que se enquadram no conceito de insumo adotado no já citado REsp 1.221.170/PR.

Verifica-se também a **relevância** de determinados serviços – como por exemplo, a movimentação e armazenagem de mercadorias, provenientes de transporte aquaviário, dentro da área do porto organizado – uma vez que, por imposição legal (art. 2º da Lei n. 12.815/14), devem ser realizados por pessoal especializado e previamente treinado, cadastrado e autorizado para o desempenho da função.

Nesse sentido, destaco o entendimento adotado no Acórdão nº 3402-007.190, de Relatoria da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, por meio do qual, por unanimidade de votos, entendeu o colegiado por reverter a glosa relativa aos serviços portuários:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011*

*PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.*

*O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito abstrato de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002) deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.*

*PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.*

*A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado. O serviço de transporte do insumo até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. Embora anteceda o processo produtivo da adquirente, trata-se de serviço essencial a ele. A subtração desse serviço privaria o processo produtivo do próprio bem essencial (insumo) transportado. Se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do efetivo direito de crédito sobre os insumos transportados.*

*PIS/COFINS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. VINCULADOS AOS INSUMOS IMPORTADOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.*

*Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. A subtração desse serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado. Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente, e não sejam qualificados como despesas gerais da empresa, cabível é o direito de crédito das contribuições em face de tais serviços, independentemente do creditamento em face dos insumos importados.*

(...)

(Acórdão nº 3402-007.190, Conselheira Relatora Maria Aparecida Martins de Paula, 2ª Turma Ordinária/4ª Câmara /3ª Seção de Julgamento, Sessão de 17/12/2019)

Nesse cenário, pode-se dizer que a “essencialidade” dos serviços portuários existe em face da essencialidade do próprio insumo importado.

Por outro lado, no que tange ao serviço de “despachante aduaneiro”, entendo que a sua subtração não acarreta a impossibilidade da realização da atividade produtiva da Recorrente, tampouco agrega valor ao custo de aquisição da matéria prima utilizada para a execução de sua atividade produtiva de moagem de trigo e fabricação de derivados. A utilização dos serviços não é imposta ao contribuinte, podendo este realizar pessoalmente o desembarço das mercadorias importadas. Tais serviços não atendem ao mencionado “teste de subtração”, de modo que não devem ser considerados como insumos.

Por fim, quanto aos serviços de locação equipamentos, entendo que a Recorrente apenas demonstra em seu Recurso Voluntário a relevância da locação de espaço de armazenagem provisória do trigo, antes de sua condução até silo próprio, para processamento industrial.

Assim, especificamente quanto a este serviço (despacho aduaneiro), entendo que a glosa deve ser mantida. Em contrapartida, entendo que devem ser revertidas as glosas das despesas comprovadas relativas aos serviços de armazenagem no porto, supervisão e expedição, carga e descarga, pesagem e logística portuária.

##### **5. Dos gastos com corretagem e administração portuária**

Por fim, quanto às despesas com corretagem e administração portuária, entendeu a DRJ que não existia previsão legal para incluir tais valores no custo de aquisição dos produtos.

A Recorrente, em contrapartida, sustenta a essencialidade de tais serviços para o desenvolvimento de suas atividades produtivas.

Conforme demonstrado pela Recorrente, a própria Receita Federal, no parágrafo 105 do Relatório Fiscal (fl. 1926), reconheceu que “*as despesas com corretagem na compra de trigo e as despesas com administração portuária, apesar de necessárias para as atividades da empresa, não caracterizam serviços aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo da farinha e, portanto, não estão abrangidas pelo conceito de insumo.*” (sem grifo no original)

Assim, também neste item, entendo que deve ser aplicada a linha de raciocínio exposta nos itens anteriores a respeito do enquadramento no conceito de insumo. Isto é, a análise da atividade produtiva desenvolvida pelo contribuinte não deve se limitar aos atos de produção/fabricação de determinado produto, em sentido estrito, devendo levar em consideração a atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro.

Dito isso, conforme já mencionado no item anterior, as despesas com administração portuária (taxa de administração do agente marítimo) são consideradas como essenciais, na medida em que são imprescindíveis para a aquisição da matéria prima (trigo) no

mercado externo e, conseqüentemente, para o desenvolvimento da atividade produtiva da contribuinte, consistente na moagem de trigo e fabricação de derivados.

A despesa com corretagem na compra de trigo, por sua vez, é altamente relevante para o processo de produção da Recorrente, uma vez que, apesar de dispensável à elaboração do próprio produto, agrega valor ao custo de aquisição da matéria prima utilizada para a execução de sua atividade produtiva de moagem de trigo e fabricação de derivados. Como demonstrado, o acompanhamento das safras e produção é realizada por profissionais especialistas que prestam o serviço de analisar os movimentos de cultivo e preços no mundo, agenciando negócios para a Recorrente.

Dessa forma, sendo incontroversa a existência dos créditos glosados, entendo que também devem ser revertidas as glosas relativas às despesas com corretagem e administração portuária (taxa de administração do agente marítimo).

### **Conclusão**

Diante todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas aos gastos com (i) fretes nas operações de aquisição de insumos tributados à alíquota zero e com apuração de crédito presumido; (ii) frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos; (iii) frete nas operações de importação; (iv) serviços de supervisão e expedição, carga e descarga, pesagem, logística portuária e de armazenagem no Porto; e (v) comissões com corretagem e administração portuária (taxa de agenciamento marítimo).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Jorge Luís Cabral – Redator Designado

Com a devida vênia à Ilustre Relatora redijo divergência em relação ao voto vencido, por voto de qualidade, apenas no que diz respeito à reversão da glosa sobre despesas de fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente, conforme o item 2, do Voto Vencido.

A Autoridade Tributária concluiu que as despesas de frete de produtos acabados somente poderiam ser classificadas como créditos para fins de apuração não cumulativa da COFINS nas operações de venda e nos termos do inciso XI, do artigo 3º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Em contrapartida a Recorrente argumenta que são despesas necessárias ao seu processo produtivo, em relação à movimentação de sua produção para atender à logística de venda, ampliando o processo produtivo para além da produção do bem propriamente dita, e

adotando um conceito ainda mais amplo de insumo com conseqüente enquadramento no inciso II, do mesmo artigo da Lei nº 10.833/2003.

Precisamos nos socorrer novamente ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde encontramos no seu parágrafo 56, o seguinte texto:

*“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. (grifo nosso)”*

Vemos que estes fretes não podem ser abarcados pelo conceito de insumo, mesmo quando consideramos uma interpretação mais ampla da atividade produtiva da empresa, nos termos dos conceitos de essencialidade e de relevância, em razão simplesmente do encerramento do processo produtivo pela conclusão do produto final.

Já em relação à improcedência do enquadramento da operação no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003, conforme alegado pela Autoridade Tributária, fato este que poderia ser de interesse da Recorrente, vemos que é correto o entendimento da Autoridade Tributária, conforme a seguir.

O artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003, em seu inciso IX, assim trata a apuração de créditos nas operações de vendas:

*“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.  
(...)”*

Vemos que a Lei refere-se especificamente à venda, que é uma relação jurídica específica onde se procede à transferência onerosa da propriedade de alguma coisa a terceiro, como podemos verificar no artigo 481, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil.

*“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”*

Sendo assim, a única forma possível de se apropriar dos créditos previstos no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2004, seria a partir de despesas de frete relacionadas à transição do bem.

*“Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda. (Código Civil)”*

Como podemos ver no artigo 493, transcrito acima, o frete na operação de venda envolve o contrato que prevê local de entrega diverso da situação do bem no momento da venda, não havendo nenhum destes requisitos, não há porque estender o alcance da previsão legal a algo além do que já foi exposto.

A propósito, o julgamento do REsp 1.221.170/PR, apesar de ter objeto diverso, por tratar-se apenas do conceito de insumos, aborda a similaridade entre os conceitos contábeis relativos à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e entendeu-se por não ampliar o

alcance desta definição pois implicaria em equiparar um regime de apuração não cumulativo de tributo a uma apuração sobre o lucro, em claro desconcerto com o objetivo de se amainar os impactos de uma tributação naturalmente regressiva, enquanto na tributação sobre o lucro, a sua natureza é ser ela progressiva.

Vemos este ponto claramente no Voto Vogal do Ministro Mauro Campbell Marques, no mesmo REsp 1.221.170/PR.

*“No caso concreto, a recorrente pretende deduzir créditos a título de insumos os "Custo Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).*

*Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.*

*Pelas considerações expostas, com todas as vênias do Min. Relator, que adotou a posição mais ampla de creditamento associada aos custos para efeito de IRPJ a qual foi rechaçada na Segunda Turma, dele DIVIRJO PARCIALMENTE PARA CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima.*

*É como voto.”(grifo nosso)*

Assim, o alcance dos créditos referentes às despesas e custos relacionados ao processo produtivo, ou comercial da empresa precisam ater-se apenas à previsão legal, sob pena de mudarem a natureza da apuração tributária não cumulativa, para uma apuração alterada sobre o lucro, visto que implicaria também na apropriação de todos as receitas reduzidas de todas as despesas e custos necessários, mas desta vez ao invés de formarem a base de cálculo sobre a qual a alíquota do tributo incide, criaria uma tributação sobre o lucro pelos descontos de incidências tarifárias sobre todas as operações da empresa isolada e de forma individual, um ineditismo do Direito Tributário.

Desta forma, não sendo possível reconhecer estas despesas como essenciais ou relevante ao processo produtivo e, assim, classificá-las como insumo, e ainda, não sendo possível classificá-la como despesa de vendas, não caberia o reconhecimento ao crédito pleiteado.

Assim, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário em relação às glosas sobre fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da própria Recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral

Fl. 23 do Acórdão n.º 3402-011.275 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11065.904207/2013-40