



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11080.722707/2009-91

Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303-005.154 – 3ª Turma

Sessão de 17 de maio de 2017

Matéria PIS COFINS. CONCEITO DE INSUMOS.

Recorrentes SLC ALIMENTOS S/A

FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

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.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 - eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda - quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” - quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias-primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Júlio César Alves Ramos, Andrada Márcio Canuto Natal e Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, (i) quanto a despesas com fretes de transferência de matéria-prima entre os estabelecimentos, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), que lhe deu provimento e (ii) quanto a despesas com fretes na aquisição de insumos tributados com alíquota zero ou adquiridos com suspensão do PIS e da Cofins, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto a despesas com fretes na aquisição de insumos tributados com alíquota zero ou adquiridos com suspensão do PIS e da Cofins, o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Solicitou apresentar declaração de voto o conselheiro Júlio César Alves Ramos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Tratam-se de Recursos interpostos pelo sujeito passivo e Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **3302-002.783**, da 2^a Turma Ordinária da 3^a Câmara da 3^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que acordaram dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

- 1) Por maioria votos, para reconhecer o direito ao crédito normal em relação: (i) à aquisição de arroz em casca em cuja nota fiscal não consta que a operação foi realizada com suspensão do PIS e da Cofins, (ii) em relação às despesas com fretes de transferência de matéria-prima entre os estabelecimentos da Recorrente, (iii) em relação aos fretes na aquisição de insumos tributados com alíquota zero ou adquiridos com suspensão do PIS e da Cofins;
- 2) Pelo voto de qualidade, para negar provimento quanto aos créditos relativos às despesas com pragas e armazenagem/serviços de terceiros;
- 3) Por maioria de votos, para negar provimento quanto ao crédito relativo às despesas de fretes na transferência de produtos acabados.
- 4) Por unanimidade de votos, para negar provimento quanto à demais matérias.

Foi consignada, assim, a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/09/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO.

Para fins de cálculo na apuração do valor das contribuições para o PIS e Cofins, segundo o regime da não cumulatividade, a pessoa jurídica somente poderá descontar os créditos expressamente autorizados na legislação de regência.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração das contribuições de PIS e/ou Cofins não cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

MOVIMENTAÇÃO E ACONDICIONAMENTO DE MERCADORIAS.

As despesas com a movimentação e o acondicionamento de mercadorias não podem ser descontadas como crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se configurarem como despesas de armazenamento.

DESPESAS COM ARMAZENAGEM DE CARGAS x DESPESAS COM MOVIMENTAÇÃO DE CARGAS. SOLUÇÃO DE CONSULTA. VINCULAÇÃO.

Vincula-se a contribuinte à solução de consulta por ela formulada que decide que as despesas com a movimentação e o acondicionamento de mercadorias não podem ser descontadas como crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se configurarem como despesa de armazenamento.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO. INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO (ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO).

Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que introduziu o parágrafo 2º, aos arts. 3º da Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS) e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (COFINS), há impedimento para apuração de créditos relativos às contribuições para o PIS e Cofins decorrentes de aquisições de insumos não sujeitos ao pagamento das contribuições (alíquota zero, suspensão e isenção) utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

CRÉDITO. FRETE DE INSUMOS. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

É permitido ao contribuinte tomar crédito do custo do transporte de insumos quando ainda em fase de produção. Neste diapasão, uma vez que o frete em si é tributado pelas contribuições, ainda que os objetos transportados se refiram a insumos que não sofreram a incidência do PIS e COFINS, o custo do serviço gera direito a crédito.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS PRONTOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA

Inexiste previsão legal para a utilização de créditos relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, não clientes, como forma de dedução para a apuração das Contribuições de PIS e Cofins não cumulativos.

DESPESAS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO

Na apuração do PIS e Cofins não cumulativos, é incabível o desconto de créditos calculados em relação ao valor incorrido no mês relativo aos aluguéis de veículos, posto não se confundir com o termo “máquinas” utilizados ao longo de toda legislação.

CRÉDITO. NOTA FISCAL SEM RESSALVA. INEXISTÊNCIA DE DECLARAÇÃO.

Não tendo o fornecedor exigido e nem o comprador fornecido a declaração do Anexo I da IN SRF nº 660/06 e não constando da nota fiscal que a venda foi efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, presume-se normal a operação de compra e venda e o respectivo crédito básico. Crédito concedido.

Recurso Voluntário Provado em Parte.”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o acórdão proferido que reconheceu o direito ao crédito em relação às despesas com fretes de transferência de matéria-prima entre os estabelecimentos e com fretes na aquisição de insumos tributados com alíquota zero ou adquiridos com suspensão do PIS e da Cofins.

Traz em seu Recurso Especial, em síntese, que:

- O regime da não cumulatividade busca desonrar a cadeia produtiva mediante a atribuição de crédito na aquisição dos insumos que serão utilizados no ciclo de produção de bens e serviços e esse é o entendimento dispensado ao creditamento das indigitadas contribuições tanto pela Lei 10.637/02, como pela Lei 10.833/03;

- Referidas leis, ao definirem a possibilidade de creditamento de insumos, destacaram que estes serão, portanto, os bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- As hipóteses de desconto de créditos na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas são exaustivamente estabelecidas pela Lei, não cabendo alteração por interpretação extensiva;
- A título de interpretação e regulamentação do tema, a Receita Federal do Brasil editou as IN's SRF 247/02 e 404/04, determinando que os bens e serviços utilizados como insumos e que ensejam o direito ao crédito destas contribuições devem: (i) ter interferido diretamente sobre o serviço ou produto vendidos, cuja receita de venda configurará base de cálculo dessas contribuições; (ii) ter sido utilizados na produção do bem ou na prestação do serviço que configuram a atividade fim da empresa, e não meras atividades acessórias.

Em Despacho às fls. 2835 a 2838, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Continuando, o sujeito passivo traz manifestação de que no âmbito do contencioso administrativo foi definitivamente julgado, em seu favor, o direito ao crédito em relação à aquisição de arroz em casca. O que requer que seja determinada a baixa do processo à instância de origem para apuração e disponibilização do valor do crédito já reconhecido – devidamente acrescido pela Taxa Selic desde a data do protocolo do Pedido de Ressarcimento e antes da apreciação do Recurso Especial interposto.

Insatisfeito também, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o acórdão que entendeu não haver direito ao crédito de PIS e de Cofins sobre as despesas com fretes de transferência de produtos acabados entre os seus estabelecimentos. Traz, entre outros, que é legítima a apropriação de crédito de frete para transferência de produtos para o Centro de Distribuição, eis que seria mero desdobramento de operação de venda, encontrando previsão legal nos arts. 3º, inciso IX e 15, inciso II, da Lei 10.833/03.

Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, aduzindo, entre outros, que:

- Para se determinar o que seria insumo gerador do crédito do PIS e da Cofins é necessário verificar se o bem ou o serviço é essencial ao processo produtivo, ainda que dele não participe diretamente;
- A essencialidade significa considerar todos os bens e serviços empregados direta ou indiretamente na fabricação do bem e na prestação do serviço cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes;
- O insumo não precisa ser necessariamente aplicado ou consumido no processo produtivo, podendo abranger os custos indiretos da produção, conforme ocorre com o tratamento de efluentes – resíduos industriais
- O sujeito passivo tem como atividade econômica a industrialização, a comercialização, a exportação e a importação de produtos de alimentação;
- Por vezes, contrata os serviços de prestação de transporte para o fim de remessa e retorno da matéria-prima, que após sofrer determinada etapa de industrialização, retornará para a conclusão. A transferência de matéria-prima são serviços que envolvem as etapas de industrialização e é parte fundamental do processo produtivo;
- Quanto as despesas de fretes nas aquisições de bens com alíquota zero de PIS e Cofins, o sujeito passivo adquiriu produtos sujeito à alíquota zero e às suas expensas contratou prestação de serviços de transporte de tais mercadorias apurando crédito sobre tais despesas.
- O creditamento observou tão somente os valores referentes às despesas de fretes dos produtos, e não os valores de aquisição dos insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições.

Proveitoso trazer que consta dos autos desse processo:

- A discussão judicial motivada pelo sujeito passivo acerca da atualização do crédito concedido em acórdão de recurso voluntário e que não fora objeto de nova rediscussão nessa Câmara, eis que não houve interposição de recurso especial pela Fazenda Nacional em relação à determinada parte concedida pela turma *a quo*;
- Manifestação do sujeito passivo acerca da compensação pretendida pela autoridade fazendária ao desejar ver seu direito constituído em relação a parte que efetivamente “ganhou” de forma definitiva quando da decisão proferida pela Câmara abaixo, esclarecendo que os débitos que entende a autoridade já foram objeto de quitação com adesão ao PRORELIT.

Em Despacho às fls. 2911 a 2914, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que:

- Somente poderiam gerar direito a crédito da contribuição para o PIS as despesas com frete que estivessem estritamente relacionadas com operações de venda, a teor do inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/03;
- Não há direito a crédito, já que se trata de uma etapa anterior à produção, sendo a fase de aquisição de insumos uma fase prévia, de modo que os gastos se referem à custo de aquisição e não a custo de produção (esses sim, podem ser considerados insumos).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise dos Recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-los, eis que atendidos os pressupostos de

admissibilidade dispostos pelo art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/15 com alterações posteriores.

No que tange ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, é de se recordar que tal recurso traz a discussão acerca da constituição de crédito das contribuições em relação às:

- Despesas com fretes de transferência de matéria-prima entre os estabelecimentos; e
- Despesas com fretes na aquisição de insumos tributados com alíquota zero ou adquiridos com suspensão do PIS e da Cofins.

Quanto às discussões suscitadas pela Fazenda Nacional, para se comprovar o dissenso em relação à 1ª matéria foram colacionados como paradigmas os Acórdão nºs 3801-002.668 e 3301-002.298.

Depreendendo-se da leitura dos acórdãos indicados como paradigmas, é de se trazer que, no acórdão recorrido, foi concedido o crédito sobre os fretes de transporte de insumo - matéria-prima - para depósitos/estabelecimentos do sujeito passivo. Enquanto, nos acórdãos indicados como paradigmas, decidiu-se que os valores com gastos com fretes somente geram direito de descontar créditos da contribuição se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor, bem como que os fretes incidentes nas aquisições de produtos para revenda e/ ou utilizados como insumos na produção de bens destinados a venda, desonerados da contribuição, no qual se incluem os insumos não tributados, sujeitos a suspensão decorrente do crédito presumido ou alíquota zero, não geram créditos passíveis de desconto/ressarcimento.

No que tange à discussão acerca da existência de créditos em relação aos fretes na aquisição de insumos tributados com alíquota zero ou adquiridos com suspensão do PIS e da Cofins, vê-se que para se comprovar o dissenso foram colacionados como paradigmas do recurso os acórdãos 3801-002.668 e 3301-002.298.

Da leitura dos arestos, tem-se que o acórdão recorrido decidiu que cabe crédito integral de PIS e Cofins não cumulativos sobre o frete, independentemente de o insumo transportado não ser tributado ou estar sujeito ao crédito presumido ou alíquota zero.

Enquanto, os acórdãos indicados como paradigmas contemplaram entendimentos divergentes – eis que se decidiu que os valores com gastos com fretes somente geram direito de descontar créditos da contribuição se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor, bem como que os fretes incidentes nas aquisições de produtos para revenda e/ ou utilizados como insumos na produção de bens destinados a venda, desonerados da contribuição, no qual se incluem os insumos não tributados, sujeitos a suspensão decorrente do crédito presumido ou alíquota zero, não geram créditos passíveis de desconto/ressarcimento.

Em vista do exposto, conheço o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em sua integralidade.

Ventiladas tais considerações, passo a analisar o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que ressurgiu com a discussão acerca do direito ao crédito de PIS e de Cofins sobre as despesas com fretes de transferência de produtos acabados entre os seus estabelecimentos.

No que tange a esse tema, para se comprovar o dissenso foi colacionado, como paradigma no recurso, o acórdão 3301-001.577 – o que cabe recordar que no acórdão recorrido entendeu-se que não há previsão legal para a constituição de crédito de PIS e de Cofins sobre os valores de fretes de produtos acabados realizados entre os estabelecimentos da mesma empresa, somente tendo direito de crédito o frete contratado para entrega de mercadorias aos clientes, na venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Enquanto no acórdão paradigmático entendeu-se que as despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do sujeito passivo, pagas e/ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de PIS e Cofins.

Sendo assim, é de se conhecer o Recurso interposto pelo sujeito passivo.

Quanto às Contrarrazões apresentadas, não se devem ignorá-las, pois foram apresentadas tempestivamente pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, importante, *a priori*, discorrer sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito de PIS e Cofins trazida pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, bem como para a aplicação do art. 3º, inciso IX, das Leis (“IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”).

Em relação ao conceito de insumo, para fins de fruição do crédito de PIS e da COFINS não cumulativos, não é demais enfatizar que se trata de matéria controvérsia.

Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, concluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo - o que, em respeito a segurança jurídica das jurisprudências emitidas pelo Conselho e pelo Tribunal Superior, é de se atestar a observância do princípio da essencialidade para a adoção do conceito de insumo, afastando o entendimento restritivo dado pela autoridade fazendária na IN SRF 247/02.

Não obstante a esses pontos, ressurgindo-me à questão posta, passo a discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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

[...]

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;”

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, in verbis (Grifos meus):

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

[...]

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”.

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

[...]

§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

É de se lembrar ainda que o IPI é um imposto que onera efetivamente o consumo, diferentemente do PIS e da Cofins que são contribuições que incidem sobre a receita, nos termos da legislação vigente.

E nessa senda, haja vista que o IPI onera efetivamente o consumo, vê-se que a não cumulatividade relaciona-se ao conceito de insumo como sendo o de bens que são consumidos ou desgastados durante a fabricação de produtos.

Enquanto a sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e a Cofins está diretamente relacionada às receitas auferidas com a venda desses produtos.

Sendo assim, resta claro que a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem

recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Grego (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS"*, Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, para tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a. Matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...]"

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...]"

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

A Receita Federal do Brasil extrapolou sua competência administrativa ao “legislar” limitando o direito creditório a ser apurado pelo sujeito passivo.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;**
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;

- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Nesse *interim*, cabe trazer que a observância do critério de se aplicar o conceito de “despesa necessária” para a definição de insumo, tal como preceituado no art. 299 do RIR/99 não seria a mais condizente, pois direciona a sistemática da não cumulatividade das referidas contribuições à sistemática de dedutibilidade aplicada para o imposto incidente sobre o lucro. O que, entendo que não há como se conferir que os custos ou despesas destinadas à

aferição e lucro possam ser considerados como insumos necessários para o aferimento da receita.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

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

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

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

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

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

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

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

quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.”

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Dessa forma, para fins de se elucidar a atividade do sujeito passivo, importante recordar que o sujeito passivo é pessoa jurídica de direito privado, dos ramos de indústria, comércio, importação e exportação de alimentos, em especial, o arroz.

Passadas tais considerações, no que tange ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, recorda-se que tal recurso traz a discussão acerca da constituição de crédito das contribuições em relação às:

- Despesas com fretes de transferência de matéria-prima entre os estabelecimentos; e
- Despesas com fretes na aquisição de insumos tributados com alíquota zero ou adquiridos com suspensão do PIS e da Cofins.

Ambos os fretes são essenciais para a atividade do sujeito passivo, pois estão vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, sendo enquadrados tais custos como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Vê-se que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a produção de determinada mercadoria. Ora, nesse caso, as matérias primas são direcionadas de um estabelecimento para o outro para a continuidade da industrialização/beneficiamento do produto. O que resta tratar esses custos como insumos.

Ademais, é de se atentar que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições 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 zero, isentos ou não alcançados pela contribuição – art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

No caso vertente, o sujeito passivo adquiriu produtos sujeito à alíquota zero e às suas expensas contratou prestação de serviços de transporte de tais mercadorias apurando crédito sobre tais despesas. O que não há vedação legal e tais custos são essenciais à sua atividade. É de se clarificar que a constituição do crédito observou tão somente os valores referentes às despesas de fretes dos produtos, e não os valores de aquisição dos insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições.

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e negar-lhe provimento.

Em relação ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que ressurgiu com a discussão acerca do direito ao crédito de PIS e de Cofins sobre as despesas com fretes de transferência de produtos acabados entre os seus estabelecimentos, entendo que lhe assiste razão.

Eis que os fretes de produtos acabados em discussão, para sua atividade de comercialização, são essenciais para a sua atividade de “comercialização”, eis que:

- Sua atividade impõe a transferência de seus produtos para Centros de Distribuição de sua propriedade; caso contrário, tornar-se-ia inviável a venda de seus produtos para compradores das Regiões Sudeste, Centro-Oeste e Nordeste do país;
- Os grandes consumidores dos produtos industrializados e comercializados pelo sujeito passivo, possuem uma logística que não mais comporta grandes estoques, devido à extensa diversidade de produtos necessários para abastecer suas unidades, bem como devido ao custo que lhes geraria a manutenção de locais com o fito exclusivo de estocagem, visto a alta rotatividade dos produtos em seus estabelecimentos; O que, impõe-se para fins de comercialização e sobrevivência da empresa, os Centros de Distribuição;
- O sujeito passivo, que possui sede em Porto Alegre, se viu obrigada a manter Centros de Distribuição em pontos estratégicos do país, considerando a localidade dos maiores demandantes de seus produtos.

Considerando, então, a atividade do sujeito passivo, deve-se considerar os fretes como essenciais e, aplicando-se o critério da essencialidade, é de se dar provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo.

Não obstante à essa fundamentação e ignorando-a, cabe trazer que, tendo em vista que:

- A maioria dos fretes são destinados ao Centro de Distribuição da empresa, para que se torne viável a remessa dos produtos e são realizados com a demora usual de 15 dias até a chegada do produto, para conseguir atender a sua demanda de pedidos, o sujeito passivo, devido à demora no trânsito das mercadorias, já transacionou as mercadorias, sendo que ao chegarem as mercadorias ao destino muitas já se encontram vendidas;
- A mercadoria já é vendida em trânsito, para quando chegar ao Centro de Distribuição já sair para a pronta entrega ao adquirente, descaracterizando, assim, um frete para mero estoque com venda posterior.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda. A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão.

Dessa forma, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento.

Em vista de todo o exposto, concluo pelo conhecimento de ambos os recursos:

- Negando-lhe provimento ao recurso da Fazenda Nacional;
- Dando-lhe provimento ao recurso do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Fui designado redator somente da parte em que a relatora foi vencida no recurso especial da Fazenda Nacional no que se refere à possibilidade de aproveitamento de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins sobre serviços de frete na aquisição de insumos tributados com alíquota zero ou adquiridos com suspensão das referidas contribuições. Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, não concordo com suas conclusões de que é possível tal creditamento.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Como visto a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

Conforme relatado o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos. Porém como veremos mais a frente não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.

A partir destes fatos, importante transcrever os artigos da legislação que tratam do creditamento de PIS e Cofins. Transcrevo somente os artigos da Lei 10.833/2003, da Cofins, pois repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002 do PIS.

Lei 10.833/2003:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da [Tipi](#); ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#))

(...)

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

(...)

*§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#))*

(...)

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. ([Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004](#))

Portanto da análise da legislação, entendo que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.

Neste sentido destaco alguns trechos do voto vencido do acórdão recorrido, os quais espelham bem o meu entendimento a respeito do assunto:

(...)

Conforme já registrado alhures, repita-se, sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS) referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo, salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na

prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS), somente em duas situações é possível creditar-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS:

1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;

2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

Se o frete pago pelo adquirente (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) compõe o valor do custo de aquisição do insumo e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do frete se agrupa ao custo de aquisição do insumo. Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de aquisição do insumo a alíquota prevista no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). É o que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos:

(...)

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por determinação legal contida no Art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).

(...)

Tal orientação consta no ajuda do preenchimento da DACON, conforme destacou a auditora fiscal na sua informação fiscal que a seguir se transcreve:

“O frete faz parte do custo de aquisição dos bens e produtos adquiridos para revenda ou utilizados como insumos sendo essa a única forma que esses fretes entram na base de cálculo dos créditos, ou seja, como custo de aquisição e não como serviços utilizados como insumos e tal orientação inclusive consta do Ajuda do Dacon – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sóciais.

AJUDA DO DACON – INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 1,65%

Linha 06A/01 – Bens para Revenda Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de bens ou mercadorias para revenda.

Atenção:

1) ...

2) ...

3) Integram o custo de aquisição dos bens e das mercadorias o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador.

Linha 06A/02 – Bens Utilizados como Insumos Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

(..)

3) Integram o custo de aquisição dos insumos o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador”.

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço. Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compondo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução.

(..)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional em relação a esta matéria.

(assinado digitalmente)
Andrade Márcio Canuto Natal

Declaração de Voto

Conselheiro Júlio César Alves Ramos

Considero conveniente explicitar as razões do meu voto, que pode parecer contraditório com outros que proferi.

Como acredito já ser de conhecimento pleno, adoto como critério para definição do crédito de insumos a execução do serviço durante o processo produtivo. Acolho-o, portanto, sempre que o processo já tenha iniciado e ainda não tenha acabado. Créditos em outras situações, só com expressa previsão legal.

Por isso, tenho reiteradamente reconhecido a possibilidade de crédito relativo a fretes nas transferências entre estabelecimentos ocorridas após o início do processo produtivo, isto é, aquelas que se refiram a movimentações de produtos em elaboração, em que o processo se inicia em um estabelecimento e tem prosseguimento e conclusão em outro(s).

Com esse mesmo critério, tenho negado tal crédito quando as transferências se referem a produtos já acabados, pois, nesse caso, o processo já está encerrado, não se podendo enquadrar como insumo o frete a ele relativo, e tampouco se aplicando ao caso, em meu entender, o crédito do frete em operação de venda, pois venda alguma ainda se consumou. E também o nego quanto ao frete pago na aquisição de matérias primas, quando o processo sequer se iniciou.

Por fim, e a meu ver, nenhuma relevância tem para tal definição que o produto que está sendo transportado (ou aquele que dele resultará) sofra uma efetiva incidência da contribuição em tela, bastando que o frete em si o seja e esteja na sistemática da não-cumulatividade.

Com essas balizas em mente é que aceitei o crédito nas transferências entre estabelecimentos de produtos em elaboração, ainda que não sofram a incidência da contribuição, e o neguei nas outras duas hipóteses, também independente de ser ele tributado ou não.

Acredito não sejam essas, exatamente, as razões dos demais conselheiros que votaram dando provimento ao recurso do contribuinte e provimento parcial ao da Fazenda, daí a validade dessa declaração de voto.

(assinado digitalmente)
Júlio César Alves Ramos