



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13005.901852/2012-60
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-015.020 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 9 de abril de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FRS S/A AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA. PARADIGMA CONTRÁRIO A DECISÃO EM SEDE DE REPETITIVO. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido quando o paradigma indicado contraria decisão definitiva do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado no rito dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015, exarada no REsp 1.221.170/PR.

RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido quando ausente similitude fática entre o acórdão recorrido e aquele apontado como paradigma. A verificação de negócios jurídicos distintos (locação x aquisição) a suportar o direito creditório estabelecido no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/02 afasta similitude.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO POR TRIBUNAL SUPERIOR. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei no 10.637/2002 e da Lei no 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte, nos termos do REsp no 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Nos termos do art. 98, parágrafo único, inciso II, alínea do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, os membros do CARF devem decisões transitadas em julgado do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática dos recursos repetitivos.

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE LIMPEZA.

É legítimo o creditamento, pela não-cumulatividade, sobre a aquisição de materiais de limpeza destinados a suprir exigências sanitárias e regulatórias em atividade produtiva que envolve o manuseio de produtos destinados à alimentação humana.

FRETE DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. INSUMOS. DIREITO À APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO.

O frete de produtos em elaboração entre estabelecimentos industriais do contribuinte integra o conceito de insumo, posto que o subproduto obtido em determinado ponto industrial será utilizado como insumo no destino.

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

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordaram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em relação a limpeza operacional do frigorífico e a despesas com fretes na transferência de produtos em elaboração, na sessão de 25/01/2024. Em votação iniciada em 25/01/2024, sobre o conhecimento do recurso em relação a fretes na transferência de produtos acabados (com voto pelo conhecimento proferido pela relatora), continuada em 22/02/2024 (com o voto do Conselheiro Rosaldo Trevisan, acompanhando a relatora), e concluída em 09/04/2024, com os demais Conselheiros acompanhando a relatora, conheceu-se, por unanimidade, do recurso também em relação a tal tema. No mérito, deu-se parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, mantendo a decisão recorrida em relação a limpeza operacional do frigorífico e a despesas com fretes na transferência de produtos em elaboração; e (b) por maioria de votos, reformando a decisão recorrida, para negar o crédito em relação a fretes na transferência de produtos acabados, vencida a relatora e os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Alexandre Freitas Costa, que votaram pela negativa de provimento ao recurso fazendário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Semíramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Encontra-se para exame **Recurso Especial da Fazenda Nacional** admitido **parcialmente** pela Presidência desta Terceira Seção de Julgamento, conforme Despacho de fls. 1.371 e seguintes:

Com fundamento nos artigos 18, III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão das seguintes matérias: **1) conceito de insumo; 2) indumentária; 3) limpeza operacional do frigorífico; 4) despesas com fretes na transferência de produtos em elaboração e acabados.**

Na origem, o feito abrangeu pedido de ressarcimento de crédito do PIS não cumulativo vinculado a operações de exportação relativo ao 1º trimestre de 2011, no valor total de R\$3.064.522,53, objeto do PER nº 35340.76860.300112.1.5.083093.

Recorreu-se do Acórdão nº 3301-005.131, de 25 de setembro de 2018, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

INSUMOS. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO.

O conceito de “insumo” utilizado pela legislação na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS denota, por um lado, uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI, por outro lado, tal abrangência não é tão ampla como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. A amplitude do conceito de “insumo” nas Contribuições PIS/PASEP e COFINS limita-se aos bens e serviços essenciais às atividades produtivas de bens e serviços destinados à venda.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS RELATIVOS A FRETE MARÍTIMO NA EXPORTAÇÃO, DESDE QUE COMPROVE SUA EXISTÊNCIA

Os créditos extemporâneos relativos a frete marítimo na exportação, desde que comprove sua existência.

AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL DO CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA. REGIME NÃO CUMULATIVO.

O montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento) quando se tratar de insumos utilizados nos produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. FRETES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS.

Concede-se direito à apuração de crédito as despesas de frete contratado relacionado a operações de venda, bem como, as despesas de frete entre os estabelecimentos da própria empresa quando essas estão inseridas no processo produtivo, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedor/exportador.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DACON.

Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte, desde que comprovado pelo contribuinte.

INDUMENTÁRIA. LOCAÇÃO DE UNIFORMES. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO.

A indumentária na indústria de processamento de alimentos por ser necessária e essencial à atividade produtiva, bem como, pela exigência dos órgãos reguladores, insere-se no conceito de insumo nas contribuições

PIS/PASEP e COFINS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E LIMPEZA INDUSTRIAL REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS.

Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços de manutenção e limpeza industrial, que comprovadamente são empregados em máquinas e equipamentos utilizados na produção de alimentos.

REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. DESPESAS DE ARMAZENAGEM. SERVIÇOS DE ESTIVAS E CAPATAZIA.

Concede-se direito a crédito na apuração não-cumulativa da contribuição as despesas referentes à energia elétrica utilizada na “carga a frio” dos contêineres nos portos, considerando-se essas despesas como despesas de armazenagem, de acordo com o art. 3, IX da Lei n. 10.833/2003.

TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Devido as especificidades das atividades produtivas do Contribuinte, produção de produtos de origem animal, concede-se crédito a ser descontado da contribuição apurada de forma não cumulativa as despesas com o tratamento de resíduos industriais previstos como obrigatórios na legislação regulatória do setor produtivo, no caso, o Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal

DESPESAS COM MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS

Concede-se direito a crédito na apuração não cumulativa da contribuição porque a contratação de serviços de terceiros para efetuar construções de ampliação e benfeitorias, manutenções e reformas, para fins de aumento da produtividade e atendimento às recomendações dos órgãos fiscalizadores, é essencial para que se possa cumprir o objeto social da empresa.

(sem destaques no original)

Embora interposto também Recurso Especial pelo Recorrido, este não foi admitido, conforme despacho de fls. 1.470 e seguintes, por ausência de demonstração de dissídio acerca da interpretação legal firmada nos acórdãos recorrido e aquele apontado como divergente. Contra a inadmissão, foi interposto Recurso de Agravio, também rejeitado, conforme despacho de fls. 1.506 e seguintes.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, Relatora.

I. Conhecimento

Conforme Despacho de Admissibilidade, o Recurso Especial é tempestivo.

O dispositivo legal questionado, em todos os tópicos recursais, é art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02, seja no que tange à interpretação do conceito de “insumo”, seja no que se refere ao enquadramento ou não de determinados itens na concepção adotada.

Em face das razões e contrarrazões apresentadas aos autos, passa-se ao exame dos itens controvertidos inicialmente admitidos.

Conceito de Insumo

Apresentando como paradigma o Acórdão 203-12.448, pleiteia a Fazenda Nacional pela aplicação da “tese da definição de ‘insumos’ prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79”, conforme “artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003”.

Aduz que diferentemente da tese firmada no Acórdão paradigma, a decisão recorrida “*amplia o conceito de insumo, entendendo-o como todos os bens e serviços empregados na produção, o acórdão paradigma exige, para a sua caracterização, que sofra, “em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas”.*”

O contribuinte, em contrarrazões, não questionou especificamente a admissibilidade de tal item.

Em que pese demonstrada a divergência, a tese jurídica defendida pela Fazenda Nacional encontra-se superada pela decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170:

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 SEGUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de nãoacumulatividade 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 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Nos termos do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 do Ministério da Fazenda (RICARF/2023), em vigor a partir de 5 de janeiro de 2024:

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

(...)

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão:

(...)

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

(...)

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

Redação similar se encontrava no art. 67 do RICARF/2015, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

(...)

II - decisão judicial transitada em julgado, nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC); e

Logo, tendo em vista que o Acórdão nº 203-12.448, apontado como paradigma, contraria decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, transitada em julgado em 29/06/2023, o Recurso Especial da Fazenda Nacional não pode ser admitido nesse aspecto.

Locação de Indumentária

Quanto à natureza do item “indumentária” para fins de caracterização como insumo, a Fazenda Nacional aponta como paradigma o acórdão nº 3403-002.477, proferido em sessão de 24 de setembro de 2013.

Muito embora o Recorrido argumente que este paradigma não se prestaria à comprovação de divergência, posto que prolatado anteriormente ao julgamento do REsp nº 1.221.170, observa-se que referido paradigma, tal qual o acórdão recorrido, se fundamenta no entendimento de que “*o conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado)*”, devendo “*o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final*”, conforme ementa transcrita na peça recursal. Logo, a tese aplicada pelo acórdão paradigma coaduna com o entendimento firmado pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo.

Quanto ao item efetivamente controvertido, contudo, o acórdão paradigma entendeu que:

“(...) os bens relacionados podem até ter relação indireta com a produção (seja pela exigência sanitária, ou por poder sua ausência afetar a qualidade do produto final, ou a segurança dos funcionários), mas não são diretamente empregados no processo produtivo/fábril, ou necessários à obtenção do produto final”.

Já o acórdão recorrido asseverou:

“(...) conclui-se que a necessidade da empresa em utilizar as indumentárias para garantir os padrões recomendados e evitar interrupções do processo produtivo, é essencial para que se possa obter o produto final nas condições adequadas para a posterior comercialização e consumo.”

Observa-se que em ambas as decisões foi chancelada a necessidade de utilização da indumentária especial (uniforme) para o exercício da atividade produtiva. A divergência disse respeito exclusivamente ao fato de que o acórdão paradigma entendeu que esse uso deveria ser “direto”, enquanto para o acórdão recorrido, bastava a essencialidade ao processo produtivo.

Há, contudo, uma divergência fática identificada entre os acórdãos.

O acórdão recorrido apreciou a **locação** de uniformes e o acórdão paradigma 3403-002.477 não menciona ter ocorrido tal hipótese contratual, inferindo-se, assim que tratou da **aquisição** de uniformes. Ainda que ambos os acórdãos tenham se pautado na interpretação do art. 3º, **inciso II**, da Lei nº 10.637/02, a materialidade na origem dos créditos é distinta: aquisição X locação.

Logo, a divergência que deveria restar caracterizada na hipótese dos autos não diz respeito à essencialidade, pertinência ou relevância do item “*indumentária*” (uniformes), mas, sim, à possibilidade de se legitimar o crédito decorrente da **locação** de tais itens com fundamento art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02. Não é, portanto, passível de conhecimento este tópico recursal.

Limpeza operacional do frigorífico

Aduz a Fazenda Nacional que o acórdão recorrido, ao legitimar o crédito sobre despesas com a limpeza operacional do frigorífico ao fundamento de essencialidade, divergiu do acórdão nº 3302-002.025, de 23 de abril de 2013, que afastou o direito ao creditamento ao argumento de que “*não se trata de insumos utilizados na produção*”.

A exemplo do tópico anterior, o Recorrido postula pelo não conhecimento do Recurso Especial sob a justificativa de que o acórdão paradigma teria se fundamentado na legislação do IPI, o que, contudo, se infirma com o seguinte trecho da decisão:

Portanto, para o IPI o critério para definição de insumo (mais restrito) é do consumo do bem no processo de produção.

Tratando-se de PIS e Cofins, no entanto, a condição expressamente prevista na lei é de que o bem ou serviço seja “utilizado” na prestação de serviços ou na produção e fabricação de produtos.

Assim, a divergência fica centrada na compreensão, pelo acórdão paradigma, de que “*em relação ao material de limpeza e desinfecção (...) não se trata de insumos utilizados na produção*”, já que “*custos e despesas posteriores à produção ou à prestação de serviços não geram direito de crédito*”, ao passo que o acórdão recorrido compreendeu que “*a necessidade de limpeza e higienização são indissociáveis do processo produtivo, ou seja, além da legislação regulatória que determina a obrigatoriedade de padrões de higiene com o fito de garantir as condições higiênico sanitárias do alimento preparado, é intrínseco a atividade produtiva a limpeza e higiene, pois sem isso não se obtém o produto final*”

Ademais, como esclarece o despacho de admissibilidade:

A similitude fática reside no fato de os julgados se referem a agroindústrias produtoras de proteína para alimentação humana. O fato de no caso concreto se tratar de crédito sobre serviços e no paradigma de créditos sobre os produtos de limpeza e desinfecção não tem relevância para ter determinado as soluções divergentes, pois tanto os serviços como os produtos são enquadráveis como insumos.

Nesse aspecto, portanto, entendo restarem preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso fazendário, posto que demonstrada a divergência na interpretação do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02.

Fretes de transferência de produtos em elaboração e acabados

Por fim, quanto aos fretes, manifestou-se o despacho de admissibilidade de forma objetiva:

Relativamente ao crédito sobre fretes incorrido na transferência de produtos acabados e em elaboração, verifica-se que o colegiado reconheceu que esses gastos geram direito ao crédito, conforme ementa do julgado.

Por outro lado, no paradigma **3302-002.025**, em situação fática semelhante, o colegiado entendeu que fretes internos não geram créditos por não se enquadrarem nem no **conceito de insumo e nem como fretes na operação de venda**, *in verbis*:

"(...) CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS. (...)".

Portanto, está perfeitamente caracterizado o dissídio jurisprudencial, pois enquanto no caso concreto o colegiado reconheceu o direito ao crédito sobre frete interno; no paradigma colacionado esse direito foi negado.

O mencionado trecho da ementa proferida no acórdão ora recorrido compreende:

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. FRETES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS.

Concede-se direito à apuração de crédito as despesas de frete contratado relacionado a operações de venda, bem como, as despesas de frete entre os estabelecimentos da própria empresa quando essas estão inseridas no processo produtivo, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedor/exportador.

Entendo ter o despacho de admissibilidade analisado de forma precisa esse ponto e, portanto, acolho a proposta de seguimento do Recurso Especial nesse aspecto.

Diante do exposto, em sede de conhecimento, proponho:

- a. Não conhecer o Recurso Especial quanto ao questionamento acerca do item (i) conceito de insumo para fins de interpretação do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e (ii) direito de crédito sobre a locação de indumentária;
- b. Conhecer o Recurso Especial quanto ao questionamento acerca dos itens (iii) limpeza operacional do frigorífico; e (iv) fretes na transferência de produtos em elaboração e acabados.

II. Mérito

De modo geral, a PGFN defende a taxatividade e literalidade do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e a interpretação do conceito de insumo previsto no inciso II do referido dispositivo em conformidade com a Instrução Normativa SRF nº 247/2002.

Todavia, conforme mencionado anteriormente, tal instrumento normativo foi declarado ilegal pelo STJ em sede de recursos representativo de controvérsia, REsp nº 1.221.170, quando restou estabelecido que “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”.

Dado o efeito vinculante da referida decisão a este CARF, é a partir do que restou nela fixado que se firma a presente decisão.

Ainda que de forma genérica, a PGFN afirma, em seu Recurso Especial, que os itens glosados pela Fiscalização *“não tiveram contato físico direto, nem exerceram diretamente ação no produto industrializado, assim não se enquadram na condição de insumo, tampouco podem ser aproveitado como crédito da contribuição”.*

Limpeza operacional do frigorífico

Diante do já exposto acerca da interpretação estabelecida pelo STJ em sede de decisão vinculante, deve-se concluir que não se exige, para fins de apuração do PIS não cumulativo, a agregação do insumo ao bem em produção para a legitimação do direito ao crédito. O que deve ser avaliado é, repisando, a *“imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.*

Não há como negar que a limpeza do ambiente operacional de uma indústria alimentícia é, além de “importante”, imprescindível à produção. Não há como se conceber a preparação de gêneros alimentícios sem a devida higienização do ambiente de produção.

Alinho-me, assim, ao que restou decidido no acórdão recorrido, citando o Acórdão nº 3301-003.936:

Em que pese estar de acordo com os argumentos trazidos pelo órgão julgador ora recorrido, de que uma despesa imposta pelo mercado não implica em obrigatoriedade de tomada de crédito, ocorre que neste caso específico, nas atividades produtivas desenvolvidas pelo Contribuinte, a necessidade de limpeza e higienização são indissociáveis do processo produtivo, ou seja, além da legislação regulatória que determina a obrigatoriedade de padrões de higiene com o fito de garantir as condições higiênico-sanitárias do alimento preparado, é intrínseco a atividade produtiva a limpeza e higiene, pois sem isso não se obtém o produto final, isto é, o alimento assim considerado.

No mesmo sentido é o entendimento desta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

(...)

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

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

(...) CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INDUMENTÁRIA. EPI. MATERIAIS DE SERVIÇO E LIMPEZA. É legítimo o creditamento da não-cumulatividade sobre a aquisição de indumentária, EPI, materiais de serviço e limpeza destinados a suprir exigências sanitárias e regulatórias em atividade produtiva que envolve o manuseio de produtos destinados à alimentação humana.

(...)

(Acórdão nº 9303-014.423, julgado em 17/10/2023)

Portanto, nego provimento ao Recurso Especial nesse ponto.

Fretes de transferência de produtos em elaboração e acabados

O acórdão recorrido, baseado na descrição dos serviços apresentados em laudo técnico (fls. 478 e seguintes), entendeu que *“o frete de produtos em elaboração e acabados foram analisados são considerados insumos, sendo procedente o pleito da Recorrente.”*

No caso, os fretes foram apresentados como itens *“10.1. FRETES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO”*, que compreende *“o processo de transporte do subproduto da unidade de produção para outra unidade de beneficiamento e distribuição”*, e *“10.2. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS”*, como aqueles realizados *“entre filiais e das filiais para a matriz atende a necessidade da empresa em consolidar os pedidos e entregas, otimizando itinerários e garantindo que o cliente da empresa possa receber o pedido de forma completa, visto que os pedidos dos clientes podem compor produtos variados e fabricados em diferentes estabelecimentos”*, destacando que, no caso específico da atividade produtiva da Recorrida, *“após a obtenção do produto acabado, ele deverá ser mantido congelado, de tal forma que esta condição garanta à empresa a possibilidade de conservação do produto dentro dos padrões de qualidade exigidos pelos órgãos fiscalizadores até a sua etapa de comercialização.”*

A discussão relativa às despesas com frete incorridas por contribuintes produtores de bens não é nova nesta Turma. No entanto, em perspectiva, podemos estabelecer que a questão jurídica pode ser examinada sob dois aspectos distintos:

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

Indubitavelmente a hipótese dos autos cinge-se à análise do inciso II: enquadramento ou não no conceito de insumo.

Nada obstante, ainda no que tange ao inciso II – insumo – a discussão se dá sob dois aspectos: o momento em que o gasto é incorrido (antes, durante ou após a fabricação do bem) e a essencialidade ou relevância do gasto para a atividade produtiva.

No caso do transporte de produtos em elaboração, equivale ao próprio transporte de insumo, posto que o subproduto obtido em determinado ponto industrial será utilizado como insumo no de destino. Quanto à esta operação, é pacífico o entendimento desta Turma Julgadora quanto ao enquadramento no conceito de insumo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do sujeito passivo, quando esses insumos dão direito a crédito.

(Acórdão nº 9303-010.475, julgado em 18/06/2020)

No mais, esse tema se encontra superado pela própria RFB, por meio da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022:

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

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

Todavia, no que tange ao transporte de produtos acabados, necessário retornar à análise da controvérsia inicialmente exposta.

Como consta do Laudo Técnico produzido por ocasião de diligência determinada pelo colegiado a quo, o crédito sobre o frete de produtos acabados foi assim contextualizado pelo contribuinte dentro do seu processo produtivo:

Complementando o que está exposto acima, após a obtenção do produto acabado, ele deverá ser mantido congelado, de tal forma que esta condição garanta à empresa a possibilidade de conservação do produto dentro dos padrões de qualidade exigidos pelos órgãos fiscalizadores até a sua etapa de comercialização. Este procedimento torna o processo de congelamento e as ações necessárias para permitir esta condição, parte integrante da embalagem do produto, sem a qual não proporcionaria ao produto final a conservação ideal para fornecimento.

A transferência de produtos pode acontecer para atender tanto o mercado interno quanto o mercado externo.

Ainda acrescenta:

Mercado Interno

Os produtos acabados, que são transferidos de uma unidade de produção para outra unidade de produção/logística, com vistas de completar a embalagem, fornecer o nível de congelamento adequado e completar pedidos, podem ser identificados através do número do Serviço de Inspeção Federal (SIF) que todo o produto deve possuir, comprovando a procedência do produto. A mesma carga pode conter produtos que foram fabricados em locais diferentes, os quais possuem a finalidade de completar pedidos e também otimizar itinerários. Enfatizando que pode ocorrer a espera de produtos que são fabricados em unidades diferentes para completar um mesmo pedido, desta forma se faz necessário a manutenção do congelamento deste produto.

Em manifestação ao laudo apresentado, a unidade de origem, fazendo referência ao acórdão DRJ, afirma se tratar de *“transporte de caráter meramente estratégico para as operações da empresa”* e que *“não obstante a importância operacional do serviço no processo de logística de distribuição da empresa, fato é que não há previsão legal que dê suporte ao entendimento de que esta operação gere créditos no regime da não-cumulatividade”*, não questionando as afirmações trazidas no laudo técnico.

Desse modo, a presente decisão toma por premissa que os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa compreende exatamente (e apenas) os fretes refrigerados, ou seja, fretes específicos para a manutenção da viabilidade dos produtos comercializados pela contribuinte, conforme exigências legais aplicáveis aos produtos alimentícios.

Feito tal esclarecimento, prossigamos à análise do mérito.

Enquanto o acórdão recorrido entende que *“estas operações de fretes de produtos acabados se enquadram no permissivo legal da Lei nº 10.833, de 2003”*, a tese da Fazenda, amparada nos acórdãos paradigmas é no sentido de que *“nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo”*.

Inicialmente assinalo minha discordância quanto à fundamentação utilizada pela PGFN. Entendo que a legislação, para fins de enquadramento de determinadas despesas no conceito de insumo, não veda, em absoluto, toda e qualquer despesas incorrida antes ou após a obtenção do produto acabado.

Para tanto, inicialmente adentro ao que restou decidido no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, assinalando minha compreensão de que a fixação da matéria efetivamente colocada *sub judice* e da tese jurídica fixada e, especialmente, o alcance do que restou decidido, devem se limitar ao voto vencedor proferido pelo Min. Relator Napoleão Nunes, em que pesem quaisquer outras manifestações exaradas pelos demais Ministros por ocasião do julgamento.

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

O primeiro deles diz respeito ao fato de ser inconteste que o feito abrangeu pedido mandamental para que fossem considerados insumos, dentre outras, as *“Despesas Gerais Comerciais”* (*“Despesas com Vendas”*), incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas,

seguros, telefone e comissões)”, sendo que estas despesas foram excluídas da abrangência do termo *insumo*.

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

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

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

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

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

§1º Consideram-se insumos, inclusive:

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

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

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

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

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

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da **essencialidade** ou **relevância**, vale dizer,

considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte,

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

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

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

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

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

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

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

Contudo, não vejo como afirmar que todo e qualquer frete será sempre excluído do conceito de insumo, posto que é possível identificar, com clareza, situações nas quais esse frete se faz necessário não apenas para fins logísticos, mas para assegurar e preservar a própria utilidade / viabilidade do produto acabado. Esta é exatamente a hipótese dos autos, quando, não só o frete, mas também o armazenamento de produto acabado, necessitam de acondicionamento especial: alimentos que necessitem de refrigeração.

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

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

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

De modo ainda mais claro:

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

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

Reiterando as palavras da própria RFB no Parecer Normativo Cosit nº 5-2018, é evidente que a subtração do frete refrigerado não apenas “*implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes*”, mas implicaria na perda total do produto obtido pela contribuinte.

Pelo exposto, no que tange ao transporte de produtos acabados, como bem observado pela Decisão recorrida, a operação do contribuinte compreende o manuseio de alimentação humana e, mais do que isso, que necessita de refrigeração para sua conservação e não contaminação (atividade frigorífica), atendendo, inclusive, a exigências sanitárias para a venda do produto, pelo que voto por negar provimento ao Recurso especial também nesse ponto.

III. Dispositivo

Diante das razões expostos, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional e, na parte conhecida, negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator designado.

Externo no presente voto minha divergência em relação à possibilidade de tomada de créditos das contribuições não cumulativas sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, 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.

E o REsp nº 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no *sítio web* do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) 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. *(grifo nosso)*

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, 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. *(grifo nosso)*

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

“(...) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente**, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (...)” *(grifo nosso)*

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”, a exemplo dos “fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. O raciocínio é válido, por exemplo, tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes, assim como para serviços portuários na exportação.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei nº 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“frete na

operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos, inequivocamente, não constitui uma venda.

Pelo exposto, ao examinar atentamente textos legais e precedentes do STJ, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, ou mesmo centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise.

Conclusão

Diante do exposto, voto **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional no que se refere a fretes na transferência de produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan