



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13154.000311/2005-80
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.733 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de agosto de 2021
Recorrente AMAGGI EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

DESPESA DE FRETE NA VENDA. CRÉDITO ANTERIOR A FEVEREIRO DE 2004. IMPOSSIBILIDADE.

O direito de descontar créditos da contribuição PIS calculados em relação ao frete na operação de venda foi previsto no inciso IX do art. 3º da Lei 10.883, de 2003, combinado com o art. 15, inciso II, do mesmo diploma legal e produziu efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2004, nos termos do art. 93, inciso I, da referida Lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, e Vanessa Marini Cecconello, que deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RI-CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do Acórdão nº 3403-003.658, de 20 de março de 2015, fls. 1.385 a 1.3981, integrado pelo Acórdão nº 3301-003.918, de 29 de junho de 2017, fls. 1.407 a 1.416 assim ementados:

3403-003.658

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

CRÉDITO PRESUMIDO À AGROINDÚSTRIA. PESSOAS JURÍDICAS PRODUTORAS DE MERCADORIAS DE ORIGEM ANIMAL OU VEGETAL. SOJA DESTINADA À ALIMENTAÇÃO HUMANA. BENEFICIAMENTO OBRIGATÓRIO.

A aquisição de soja de pessoas físicas, posteriormente destinadas à comercialização, também são aptas à geração do crédito presumido se - e somente se - restar demonstrado que se submeteram a processo industrial.

CRÉDITO PRESUMIDO À AGROINDÚSTRIA. FRETE SOBRE VENDAS. CRÉDITO AUTORIZADO NO TEMPO PELA LEGISLAÇÃO.

A legislação veio a declarar o direito ao crédito do PIS não cumulativo após a alteração do artigo 15 da Lei n.º 10.833/2003, pelo artigo 26 da Lei n.º 11.051, de 29 de dezembro de 2004, que somente entrou em vigor em 1 de fevereiro de 2004.

CRÉDITO PRESUMIDO À AGROINDÚSTRIA. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. MÉTODO PROPORCIONAL DE CÁLCULO.

Na determinação da proporcionalidade das receitas, para fins de cálculo do crédito presumido, considerando que se deve adotar receita de exportação e receita bruta, as receitas decorrentes de exportação de produtos de terceiros ingressam no dividendo na receita bruta de exportação e no divisor, como integrante da receita bruta. A vedação ao cálculo proporcional incluindo os produtos adquiridos de terceiros com destino a exportação apenas entrou em vigor posteriormente aos fatos geradores constantes no presente processo administrativo, conforme a tese que prevaleceu no julgamento.

MATÉRIA CONSTITUCIONAL. ILEGALIDADE. SÚMULA 2 DO CARF.

Não se conhece de argumento relacionado à ilegalidade ou inconstitucionalidade de Lei por ausência de atribuição ao CARF, conforme inclusive a Súmula 2 do CARF - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CRÉDITO PRESUMIDO À AGROINDÚSTRIA. CORREÇÃO COMENTARIA. TAXA SELIC.

A vedação à correção monetária dos créditos apenas entrou em vigor posteriormente aos fatos geradores constantes no presente processo administrativo.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento porem! ao recurso para afastar a glosa em relação ao rateio proporcional! (referente a créditos de exportação de produtos adquiridos de terceiros com o fim específico de exportação) e para admitir a atualização dos créditos decorrentes de tal afastamento de glosa, a partir do pedido, pela taxa Selic. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim e Jorge Freire quanto à correção pela taxa Selic. O Conselheiro Rosaldo Trevisan acompanhou o relator pelas conclusões em relação ao rateio e à taxa selic. Os Conselheiros Antonio Carlos Atulim e Jorge Freire acompanharam o relator pelas conclusões em relação ao rateio. O relator incorporou ao seu voto, na forma do art. 63, § 9o, do RICARF, os fundamentos lançados pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan em relação ao rateio,

os quais constituem a tese majoritária pelo voto de qualidade. Esteve presente ao julgamento o Sr. Everdon Schlindwein, CRC nº 018557/0-8 T-PR.

3301-003.918

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. OBSCURIDADE. CONTRADIÇÃO.

Cabem os Embargos de Declaração quando caracterizada a omissão, contradição ou obscuridade.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

CRÉDITO PRESUMIDO À AGROINDÚSTRIA. FRETE SOBRE VENDAS. CRÉDITO AUTORIZADO NO TEMPO PELA LEGISLAÇÃO.

A legislação veio a declarar o direito ao crédito do PIS não cumulativo após a alteração do artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, pelo artigo 26 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, que somente entrou em vigor em 1 de fevereiro de 2004. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.

Não cabe a concessão da correção monetária pela taxa SELIC de crédito não reconhecido.

Embargos de Declaração acolhidos com efeitos infringentes.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, com efeitos infringentes.

A divergência suscitada pelo contribuinte diz respeito a (1) a inclusão da receita de exportação de terceiros no cálculo do rateio proporcional; (2) o direito à tomada de crédito da contribuição social não cumulativa sobre despesas de fretes nas operações de vendas; e (3) o abono de juros Selic ao valor do ressarcimento (4) Enquadramento da atividade de beneficiamento de grãos como agroindustrial.

O Recurso Especial da Contribuinte não foi admitido conforme despacho de fls. 1587 a 1598.

O Contribuinte apresentou agravo contra o despacho acima. O agravo foi acolhido parcialmente, nos termos do despacho de fls. 1619 a 1627, somente com relação ao o direito à tomada de crédito da contribuição social não cumulativa sobre despesas de fretes nas operações de vendas.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da Contribuinte, pugnando pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de Agravo de fls. 1619 a 1627:

O despacho agravado concluiu que o litígio enfrentado pelo acórdão recorrido não guardaria a necessária identidade fático-jurídica com o debatido no paradigma, Acórdão nº 203-12.896.

Para tanto, conclui que o colegiado assentou duas premissas que não poderiam ser contrapostas pelo paradigma: a) a apuração de créditos presumidos sobre fretes incorridos nas operações de venda somente passou a ser admitida a partir da alteração do art. 15 da Lei nº 10.833/2003, levada a efeito pela Lei nº 11.051/2004; e b) os fretes em debate não poderiam ser considerados insumos

(nem gerar créditos básicos), já que incorridos após a conclusão do processo produtivo.

Assim sendo, considerando que o Paradigma debatera o cálculo de créditos básicos e, portanto, sujeitos a disciplinamento diverso e que o processo produtivo em debate não seria o mesmo, o que impediria a caracterização da divergência acerca do conceito de insumo, não seria possível atribuir a divergência de resultados ao alegado dissídio interpretativo.

A agravante, por sua vez, reitera suas razões recursais, argumentando que o paradigma admitira a apuração de créditos sobre fretes incorridos na venda em período anterior a 1º de fevereiro de 2004, independentemente da sua caracterização como insumo. Transcreve excertos.

Razão assiste à agravante quanto a este ponto.

*Como é possível extrair do voto-condutor, a discussão acerca deste dispêndio diz respeito **a fretes incorridos na venda**, e não aos apurados na aquisição de pessoas físicas disciplinados, à época, ao § 10 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 na versão fornecida pela Lei nº 10.684, de 2003. Ou seja, à vigência do art. 15 da Lei nº 10.833/2003. Confira-se:*

Relativamente ao crédito de frete sobre vendas, a Decisão de primeira instância afastou o crédito presumido, sob o fundamento de que a legislação apenas veio possibilitar o crédito do PIS não cumulativo após a alteração do artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, pelo artigo 26 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.

Referido dispositivo passou a ter validade a partir da publicação da Lei, ocorrida em 30 de novembro de 2004, porém em razão da alteração do artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, que, por sua vez, entrou em vigor em 1 de fevereiro de 2004, válida a interpretação que passou a ter eficácia nesta data.

Tendo em vista que os créditos da Recorrente se referem ao primeiro trimestre de 2003, eles não seriam alcançados pela então novel legislação, motivo pelo qual, na seara administrativa, não haveria como se reconhecer o pleito da Recorrente.

Por outro lado, o paradigma, igualmente tratando sobre a possibilidade de se apurar créditos sobre frete relativos à revenda ocorrida em data anterior a 1º de fevereiro de 2004, firmou interpretação diversa, admitindo o creditamento.

Confira-se, em primeiro lugar, o seguinte excerto da ementa (destaques acrescidos):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. FRETES

*As aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados na produção e na operação de entrega direta de produtos industrializados e vendidos pelo produtor/vendedor integram o conceito de insumos e geram créditos dedutíveis do PIS não-cumulativo devido mensalmente, **assim, como as despesas com fretes suportadas por ele.***

Agora, o voto-condutor:

Também, a Lei nº 10.833, de 2003, que trata da Cofins que tem a mesma base de cálculo do PIS e que em regra goza dos mesmos benefícios dispõe:

"Art. 3.º 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 H, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

As despesas com combustíveis e lubrificantes empregados na industrialização de produtos e na operação de venda e entrega direta aos consumidores finais integram o custo dos produtos vendidos, enquadrando-se, dessa forma, no conceito de insumos previstos neste dispositivo legal. Também, por analogia com a Cofins, as despesas com fretes suportadas pela requerente na operação de venda geram créditos de PIS.

No entanto, as despesas com transportes e/ ou fretes, inclusive com aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados para o transporte de empregados não se

enquadraram no conceito de insumos, não gerando, portanto, créditos dedutíveis da contribuição devida.

Dessa forma, a requerente tem o direito de descontar da contribuição devida na forma da Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º, os créditos decorrentes da aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados nas operações de produção e entrega de seus produtos, calculados nos termos do art. 3º, II, § 1º e § 3º, desta mesma lei, e também sobre as despesas com fretes nas operações de vendas, suportadas por ela.

Como é possível verificar, ademais, o paradigma que, segundo consignado na ementa, efetivamente tratou de período anterior, não limitou a apuração de créditos da não-cumulatividade sobre fretes às hipóteses em que tal dispêndio fosse enquadrado como insumo, mas também à hipótese de que os fretes dissessem respeito às operações de venda.

Nessa linha, resta configurado dissídio interpretativo quanto a esta primeira matéria.

Diante do exposto conheço o Recurso Especial da Contribuinte.

Do Mérito-

No mérito, a Contribuinte insurge-se com relação ao o direito à tomada de crédito da contribuição social não cumulativa sobre despesas de fretes nas operações de vendas.

Inicialmente, destaco que sempre tive o entendimento que é 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.

DO CONCEITO DE INSUMO

Sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo, temos que anteriormente a definição de insumos era adotada de acordo com as Instruções Normativas SRF 247 e 404, que excessivamente eram restritivas, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para

utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

Nessa senda, também, era usado impropriamente o conceito de insumos estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que era demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

No entanto, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo. Que trouxe em sua ementa o seguinte: (Grifos meus):

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando

contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

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

De acordo com decisão definiu-se ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

E também entendo que deve-se ser afastados os conceitos e critérios da legislação do IPI e do IRPJ, pois, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo 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.

O conceito de insumos, já consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. **De acordo com o REsp 1.221.170 – que trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo. Ou seja, o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.**

Nessa linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

“

Importante ainda trazer que, recentemente, sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 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**”:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o

seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ou seja, a Fazenda Nacional esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” geram crédito de PIS e Cofins não cumulativo.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

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

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

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Em suma, ambos atos normativos em sua leitura da decisão do STJ no referido acórdão que reconhecem que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Em vista do exposto, em relação aos critérios a serem observados para fins de conceito de insumo, entendo que a Fazenda Nacional não assiste razão ao aplicar a IN 247/02 e a IN 404/02 – consideradas ilegais pelo STJ.

Quanto ao tema propriamente dito, diz respeito com relação ao o direito à tomada de crédito da contribuição social não cumulativa sobre despesas de fretes nas operações de vendas.

A decisão recorrida articulou o argumento de que, ainda que pudesse ser lógico, ao tempo da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a consideração deste insumo como parte dos créditos, este direito inexistia até a introdução do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e de que, para que pudesse tornar-se um direito aplicável a esse período, extemporâneo, trazido por um instrumento introdutor de norma posterior, era necessário que a norma de geração de efeitos deste veículo assim o estipulasse, o que no entanto não foi feito. Ao contrário, os efeitos da norma dar-se-iam prospectivamente a partir de 01 de fevereiro de 2004.

Analisando pelo conceito de insumo acima citado, entendo que o frete é essencial 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.

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.

Assim, me filio a tese de que os dispêndios com frete constituem serviços que permitem o creditamento de PIS e COFINS nas hipóteses de se caracterizarem, eles próprios, como insumo do processo produtivo, com fundamento no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2002, até porque os mesmos são efetivamente tributados pelas contribuições.

Por fim cito a declaração de voto, do Acórdão n.º 9303-009.306, de lavra da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, aplicando a tese acima, e adoto como razão de decidir, senão vejamos:

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, peço vênia ao ilustre conselheiro relator para expressar meu entendimento acerca do termo inicial a ser considerado para a constituição do crédito das contribuições sobre as despesas de fretes nas operações de vendas.

Em relação ao termo inicial, importante recordar que o conceito de insumos considera o critério da essencialidade à produção, privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo.

Sendo assim, em relação aos critérios a serem observados para fins de conceito de insumo, a PGFN publicou a Nota SEI PGFN/MF 63/18:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto. 42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. 43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Sendo assim, retornando ao caso em questão, entendo que para a finalização da atividade do sujeito passivo, vê-se ser essencial o frete na operação de venda de produtos – o que, por conseguinte, tal despesa seria passível de constituição de

crédito de PIS e Cofins, por estar enquadrado no conceito de “insumos”, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03.

O que fez o legislador, considerando o disposto no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 foi clarificar que a despesa de frete nas operações de venda daria o direito ao crédito das contribuições. Tal clarificação foi necessária, pois a IN (SRF) 247/02 trouxe um entendimento mais restritivo do conceito de insumos.

E, continuando, tendo em vista que o STJ ao enfrentar o conceito de insumos afastou o entendimento restritivo da IN (SRF) 247/02, resta mais claro que a despesa de frete nas operações de venda se enquadram no conceito de insumos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03.

Sendo assim, entendemos que o direito de descontar créditos das contribuições passou a produzir efeitos com a instituição da sistemática não cumulativa das contribuições, e não com o surgimento do dispositivo – art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03.

Diante do exposto conheço do Recurso Especial do Contribuinte e dou-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas e claras razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente,

à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, que suscita divergência de interpretação da legislação tributária quanto à matéria: **Direito à tomada de crédito da contribuição social não cumulativa sobre “despesas de fretes nas operações de vendas”**, como passo a demonstrar.

A Lei nº 10.637, de 2002, ao disciplinar a contribuição para o PIS não cumulativo, relaciona em seu artigo 3º, todas as hipóteses que são geradoras de créditos, dentre as quais, há época dos fatos, não constavam serviços de fretes nas operações de vendas.

No Acórdão recorrido, que discute fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2003 a 31/03/2003, a Turma entendeu que, os efeitos da norma introduzida pela Lei nº 10.637, de 2002, dar-se-iam somente a partir de 01 de fevereiro de 2004.

Entendo estar correto a decisão recorrida, explico. As despesas com frete nas operações de vendas, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, somente foram admitidas na base de cálculo dos créditos básicos, inicialmente pelo artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, com vigência a partir de 01/02/2004 e, cujos efeitos foram estendidos ao PIS, por meio do artigo 15, inciso II, c/c do artigo 93, inciso I, às pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não cumulativa (no caso do PIS/Pasep), somente a **partir de 01/02/2004**.

Desta forma, não havia à época dos fatos geradores aqui tratados (01/01/2003 a 31/03/2003), previsão legal de apuração de crédito sobre este tipo de despesa (**fretes nas operações de vendas**), fato que somente aconteceu com a edição da Lei nº 10.833, de 2003, com efeitos a partir de 01/02/2004. Há que se ressaltar que esta lei, nesta matéria em particular, não é uma lei interpretativa, mas sim uma norma completamente nova, não cabendo alteração por interpretação extensiva.

Por fim, e não menos importante, é impossível considerar esses gastos como insumos, por serem realizados posteriores ao processo de industrialização.

Portanto, é de se **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos