



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13154.000313/2005-79  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-009.306 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 14 de agosto de 2019  
**Recorrente** AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

**DESPESA DE FRETE NA VENDA. CRÉDITO ANTES DE 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 10.883/2003, combinado com o art. 15 do mesmo diploma legal e produziu efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2004, nos termos do art. 93 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 voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

**Relatório**

Trata-se de recurso especial do contribuinte (fls. 767/782), admitido pelo despacho de fls. 791/798 exclusivamente quanto ao **direito à tomada de crédito da contribuição social não-cumulativa sobre as despesas de fretes nas operações de venda**, e assim mantido em reexame de admissibilidade (fls. 788/789), contra o Acórdão n.º 3302-002.215 (fls. 636/645), julgado em 23/07/2013, assim ementado quanto ao mérito devolvido:

...

DESPESA DE FRETE NA VENDA. CRÉDITO ANTES DE 02/2004. IMPOSSIBILIDADE.

Por absoluta falta de previsão legal, não existe direito de crédito nas despesas de fretes nas operações de vendas realizadas antes de fevereiro de 2004.

Pugna o contribuinte em seu especial, na matéria admitida (frete sobre vendas de produtos acabados), que o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 "*não trouxe inovação a legislação, pois este dispositivo apenas possui caráter explicativo quanto a interpretação da não cumulatividade, e ao contrário do entendimento manifestado pela fiscalização, não há expressa proibição do crédito sob tal rubrica e, mais do que isso, o direito de crédito está previsto na regra geral do crédito estabelecida em Lei, pois de fato se trata de bem e serviço, utilizado como insumo na produção de bens destinados a venda*". Arrimado nessa premissa, pede o provimento do especial garantindo a manutenção do direito ao crédito de PIS dos valores de fretes sobre as vendas no período em análise.

Em contrarrazões (fls. 800/807), pugna a Fazenda Nacional que seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte, "mantendo-se o acórdão proferido pela e. Turma *a quo* por seus próprios e jurídicos fundamentos".

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Conheço do recurso especial do contribuinte nos termos em que admitido.

Não resta dúvida de que o serviço de frete não é insumo empregado na fabricação de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal.

A Lei n.º 10.637/2002, ao disciplinar a contribuição para o PIS não cumulativo, relaciona em seu artigo 3º todas as hipóteses geradoras de créditos, dentre as quais não constam serviços de fretes nas operações de vendas. As despesas com frete nas citadas operações, **quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora**, somente foram admitidas na base de cálculo dos créditos básicos pelo artigo 3º, inciso IX, da Lei n.º 10.833, de 29/12/2003, cujos efeitos foram estendidos através do artigo 15 c/c artigo 93 às pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep a partir de 01/02/2004.

Logo não havia previsão legal de apuração de crédito sobre este tipo de despesa, fato que somente aconteceu com a edição da Lei nº 10.833/03, com efeitos a partir de 01/02/2004. Esta lei, nesta matéria em particular, não é uma lei interpretativa como articula a empresa, mas sim uma norma completamente nova.

Ademais, cumpre destacar que 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.

Em consequência, deve ser mantido o recorrido.

### **DISPOSITIVO**

Forte no exposto, nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

### **Declaração de Voto**

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, peço vênias 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 ou atividade do sujeito passivo.

Nessa linha, o STJ apreciou, em sede de repetitivo, o REsp 1.221.170 – trazendo 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.

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.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama