Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13804.003465/2006-11

Processo nº	13804.003465/2006-11
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-012.996 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	17 de março de 2022
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	MABE BRASIL ELETRODOMESTICOS S/A EM RECUPERACAO JUDICIAL

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 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. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de 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.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE MATERIAIS E DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As despesas com serviços de movimentação interna (dentro da própria empresa) de materiais e de produtos em elaboração geram direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

> Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição 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.

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 dar-lhe provimento parcial para restabelecer a glosa dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - 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 da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 3201-003.307**, de 30 de janeiro de 2018, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, no qual considerou que as despesas com serviços de movimentação interna (dentro da própria empresa) de materiais, produtos em elaboração e produtos acabados dão direito a crédito, no conceito de serviços utilizados como insumo no processo produtivo. O acórdão foi assim ementado:

Documento nato-digital

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO INTERNA. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO.

As despesas com "serviços de movimentação interna, ou seja, dentro da própria empresa", de "materiais, produtos em elaboração e produtos acabados", dão direito a crédito no conceito de serviços utilizados como insumo no processo produtivo (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. BENS ADQUIRIDOS ANTES DE 01/05/2005. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

De acordo com a Súmula CARF nº 2, "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária". Desse modo, inviável o afastamento da vedação constante no art. 31 da Lei 10.865, de 30/04/2004, sendo legítima a glosa de créditos sobre encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 01/05/2004.

RATEIO PROPORCIONAL DE DESPESAS VINCULADAS À EXPORTAÇÃO.

Cumpre ao Contribuinte demonstrar eventual equívoco no cálculo do rateio, quando o lançamento se baseia nos dados por ele mesmo informados.

SOBRESTAMENTO. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Não há disposição normativa que autorize o sobrestamento de Recursos em razão de julgados pendentes no Supremo Tribunal Federal, sendo certo, ainda, inexistir qualquer determinação judicial nesse sentido.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PROVA.

É incabível a realização de diligência quando inexistente dúvidas acerca do trabalho fiscal e das provas anexadas aos autos.

Não resignada com o acórdão, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação à interpretação materializada no Acórdão recorrido de que a movimentação de produtos (insumos, bens em elaboração e produtos acabados) entre setores produtivos distintos de um mesmo fabricante, até a sua disposição final para venda, ou seja, até o estabelecimento comercial, está intrinsecamente ligada ao processo produtivo e gera direito a créditos. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 3801-002.668 e 3401-01.692.

Foi dado seguimento ao recurso especial do Sujeito Passivo, nos termos do despacho de admissibilidade s/nº - 3ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, de 17 de maio de 2018, proferido pelo Presidente da 2ª Câmara da Terceira Seção, admitindo-se a rediscussão da matéria do direito ao crédito sobre os custos de movimentação de produtos dentro do estabelecimento do fabricante, até o estabelecimento comercial.

O Contribuinte foi intimado do acórdão de recurso voluntário e do recurso especial da Fazenda Nacional, não tendo apresentado contrarrazões.

Documento nato-digital

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL 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.

2 Mérito

No mérito, a FAZENDA NACIONAL busca ver reformada a decisão no que tange ao reconhecimento do direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes da movimentação de produtos (insumos, bens em elaboração e produtos acabados) entre setores produtivos distintos de um mesmo fabricante, até a sua disposição final para venda, ou seja, até o estabelecimento comercial.

Previamente à análise do item específico do insumo em discussão, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para então verificar o item do crédito: **despesas com serviços de movimentação interna (dentro da própria empresa) de materiais, produtos em elaboração e produtos acabados**.

2.1 Conceito de Insumo

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.[1]

[1] **Lei nº 10.637/2002 (PIS).** Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção

Documento nato-digital

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS. [2]

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, 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).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois 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.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

---

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; [...].

Lei nº 10.8332003 (COFINS). Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; [...]

[2] **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. **[...]§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.** (grifou-se)

Documento nato-digital

> [...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.
>
> Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.
>
> As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.
>
> [...]
>
> Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."
>
> Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

> [...]
>
> Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido

Documento nato-digital

> como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, 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.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.
>
> 1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.
>
> 2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".
>
> **3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.**
>
> **4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde**

Documento nato-digital

> **exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.**
>
> **5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**
>
> **6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.**
>
> 7. Recurso especial provido.
>
> (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

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

Documento nato-digital

> 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte."

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento[3]. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

[3] PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÕRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a quaestio veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).
2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.
3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.
(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

Documento nato-digital

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

> "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 n° 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 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.

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:

Documento nato-digital

> "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."

Passa-se à análise do item com relação ao qual pretende a Fazenda Nacional ver restabelecida a glosa sobre os créditos de PIS e COFINS não-cumulativo: despesas com serviços de movimentação interna (dentro da própria empresa) de materiais, produtos em elaboração e produtos acabados.

2.2 DESPESAS COM SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO INTERNA (DENTRO DA PRÓPRIA EMPRESA) DE MATERIAIS, PRODUTOS EM ELABORAÇÃO E PRODUTOS ACABADOS

No acórdão recorrido, considerou que as despesas com serviços de movimentação interna (dentro da própria empresa) de materiais, produtos em elaboração e produtos acabados dão direito a crédito. A decisão fundamentou-se nos seguintes termos:

> [...]
>
> **(i) despesas com frete interno**
>
> Dentre a análise dos "Serviços Utilizados como Insumos", especificamente no exame "Do Serviço de Transporte/Aquisição de serviço de Transporte", houve por bem a Fiscalização indeferir o direito ao crédito sobre os "serviços de movimentação interna, ou seja, dentro da própria empresa".
>
> Conforme consta do Despacho Decisório, esta movimentação interna compreende "os serviços de movimentação de materiais, produtos em elaboração e produtos acabados", não tendo sido feita a individualização pela Fiscalização.
>
> Assim se resume a glosa fiscal:
>
> *Assim, trata-se de movimentação interna, conforme descrição no "corpo" das Notas Fiscais, mas ressaltamos que* ***não foi possível individualizar os tipos de produtos que foram transportados pela TNT.***

Documento nato-digital

(...)

*No entanto, **não podem ser descontadas como créditos**, do PIS/PASEP e COFINS não cumulativos, as **despesas com frete**, realizadas por empresa comercial, **referentes ao transporte interno de mercadorias entre depósito e lojas**. (Dispositivos legais: Artigo 3º, incisos I e II, da Lei 10.637/2002; artigo 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.833/2003; artigo 66, inciso I, "b2", e § 5º, inciso II, da IN SRF nº 247/2002; artigo 8º, inciso I, "b2", § 4º, inciso II e § 9º, inciso I da IN SRF nº 404/2004; artigo 2º do ADI SRF nº 4/2007; e Solução de Consulta DISIT 8 nº 344, de 05/10/2009).*

[...]

O Acórdão recorrido manteve a glosa dos créditos ao entendimento de que "as despesas com serviço de transporte contratado para movimentação interna de produtos não gera direito a crédito a ser descontado no regime não-cumulativo da COFINS, por não se enquadrar no conceito de insumos nem se caracterizar como frete nas operações de venda."

Ou seja, a autoridade lançadora entendeu que as operações de frete realizadas pela Recorrente (movimentação interna) não podem ser entendidas como "frete na operação de venda" (inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03). Já o acórdão recorrido acrescentou que tais operações também não se enquadram no conceito de insumos, tal como "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

A Recorrente, em seu Recurso, defende a tese de que tais serviços chamados de frete de movimentação interna são enquadrados no conceito de insumos essenciais à sua atividade.

A matéria em exame já foi objeto de decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais desse CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

***As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins,** a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

(...)

Recurso Especial da Contribuinte provido.

(Acórdão 9303004.318, 3ª Turma CSRF, de 15 de setembro de 2016, Redatora designada Érika Costa Camargos Autran)

Documento nato-digital

Esta Turma Julgadora também já se posicionou nesse mesmo sentido, acatando o posicionamento da CSRF:

> *Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*
>
> *Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006*
>
> *COFINS NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE FRETE REFERENTE AO TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.*
>
> *O custo referente ao frete pago pelo transporte de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa integra a base de cálculo para o crédito previsto para a COFINS não cumulativos, sendo possível o seu creditamento.*
>
> *(...)*
>
> *(Acórdão 3201003.210, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 3ª Seção, de 25 de outubro de 2017, Relator Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)*

Assim, por entender que a movimentação de produtos (insumos, bens em elaboração e produtos acabados) entre setores produtivos distintos de um mesmo fabricante, até a sua disposição final para venda, ou seja, até o estabelecimento comercial, está intrinsecamente ligada ao processo produtivo, não vejo como negar direito a tais créditos.

Não há como se conceber, dentro de um complexo industrial tal como os hoje existentes, que todas as etapas de fabricação e montagens de bens ocorram dentro de um mesmo espaço físico ou, até mesmo, dentre de um mesmo estabelecimento.

Há, por exemplo, industrias que produzem suas próprias chapas de metal num estabelecimento distinto daquele onde esta chapa será recortada ou moldada para utilização no produto final. E isso se dá por diversos fatores, tais como a conveniência geográfica de instalação de tais estabelecimentos ou mesmo fatores negociais, econômicos ou gerenciais, como a opção de um industrial por adquirir determinado fornecedor e passar a produzir, por sua conta, a matéria prima anteriormente adquirida de terceiros.

Ou seja, é irrazoável se admitir que, enquanto a mercadoria era adquirida de terceiro, o frete entre o estabelecimento que produzia a matéria prima e o estabelecimento industrial adquirente era considerado custo integrante da produção, e deixa de sê-lo no momento em que, por exemplo, aquele fornecedor se incorpora ao estabelecimento outrora adquirente.

E digo isso não para passar ao largo das disposições legais que descrevem os custos da produção de dão direito ao crédito no regime não cumulativo (incisos do art. 3º da Lei nº 10.833/03, mas sim por interpretar, de forma lógica e jamais de forma literal os incisos II e IX do referido dispositivo:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2oa 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. 2oda Lei no10.485, de

Documento nato-digital

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

A mim me parece, de forma clara, que o inciso IX, ao afirmar, textualmente, que, nos casos dos incisos I e II, ou seja, nos casos de serviços utilizados como insumos, aqueles decorrentes de fretes na operação de venda darão direito ao crédito, não o fez de modo o limitar o crédito sobre serviços de frete, mas, sim, de esclarecer que, inclusive o frente da operação de venda, dará direito ao crédito.

Por óbvio, o que fez o legislador, por meio do inciso IX, foi clarear que o custo de produção (pressuposto a partir do qual se desenvolveu o conceito de insumo), abrange todos aqueles custos incorridos diretamente no processo produtivo, até a entrega ao consumidor. Ou seja, deixa claro que o encerramento do processo produtivo se dá com a entrega, a tradição do bem produzido ao seu consumidor. Nesse sentido, oportuno transcrever o conceito de custo de produção extraído do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

> Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):
>
> I – o custo de aquisição de matérias primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

Assim, não há como se conceber que, por exemplo, o transporte da chapa de metal ao setor de corte ou moldagem, a sua posterior remessa ao setor de montagem, do bem em produção ao setor de pintura, do bem acabado ao setor de embalagem e, posteriormente, ao seu centro de distribuição, onde o produto estará pronto ao consumo final, não estejam inseridos no conceito global de processo produtivo, tal como utilizado pela legislação.

Pelo exposto, voto no sentido de reconhecer o direito ao crédito sobre "serviços de movimentação interna, ou seja, dentro da própria empresa", tal como descrito pelo Despacho Decisório, "os serviços de movimentação de materiais, produtos em elaboração e produtos acabados", por enquadrá-los no conceito de serviços utilizados como insumo no processo produtivo (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

> [...]

Acrescente-se, ainda, que o direito ao crédito com relação ao transporte de produtos entre estabelecimentos, também vem reconhecido com fulcro no inciso IX, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/03, que autoriza a geração de crédito relativo ao frete na operação de venda, quando esse custo for suportado pelo vendedor.

Nesse aspecto, também não merece reforma o acórdão recorrido, estando em consonância com a jurisprudência dessa 3ª Turma da CSRF:

> Acórdão 9303-009.680

Documento nato-digital

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, consequentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.

SÚMULA CARF nº 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

(grifo nosso)

Acórdão nº 9303-004.318

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

Documento nato-digital

> CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.
>
> As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.
>
> Recurso Especial da Contribuinte provido.
>
> (grifo nosso)

Assim, deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional com relação à matéria: "direito aos créditos decorrentes da movimentação de produtos (insumos, bens em elaboração e **produtos acabados**) entre setores produtivos distintos de um mesmo fabricante, até a sua disposição final para venda", como passo a explicar.

A Fiscalização entendeu que as operações de frete realizadas pela Contribuinte (movimentação interna dos insumos, bens em elaboração e **produtos acabados**) não podem ser entendidas como "frete na operação de venda" (inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

Já o **Acórdão recorrido**, entendeu por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, "(...) para acatar o direito ao crédito sobre os serviços de movimentação interna, utilizados como insumo no processo produtivo", assim entendidos "os serviços de movimentação de materiais, produtos em elaboração e produtos acabados".

Confira-se trechos do voto condutor:

> "(i) **despesas com frete interno**
>
> Dentre a análise dos "Serviços Utilizados como Insumos", especificamente no exame "Do Serviço de Transporte/Aquisição de serviço de Transporte", houve por bem a

> Fiscalização indeferir o direito ao crédito sobre os *"serviços de movimentação interna, ou seja, dentro da própria empresa"*.
>
> (...) Assim se resume a glosa fiscal: *Assim, trata-se de movimentação interna, conforme descrição no "corpo" das Notas Fiscais, mas ressaltamos que* ***não foi possível individualizar os tipos de produtos que foram transportados pela TNT.*** (...) No entanto, **não podem ser descontadas como créditos**, do PIS/PASEP e COFINS não cumulativos, as **despesas com frete**, realizadas por empresa comercial, **referentes ao transporte interno de mercadorias entre depósito e lojas"**.
> (...)
>
> Pelo exposto, voto no sentido de reconhecer o direito ao crédito sobre "serviços de movimentação interna, ou seja, dentro da própria empresa", tal como descrito pelo Despacho Decisório, "os serviços de movimentação de materiais, produtos em elaboração **e produtos acabados**", por enquadrá-los no conceito de serviços utilizados como insumo no processo produtivo (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03). (Grifei)

De outro lado, a Fazenda Nacional, entende que trata-se de serviços de movimentação interna de produtos acabados e, não relacionados a operações de venda.

Entendo que assiste razão, em parte, à Fazenda Nacional sendo, portanto, necessário fazer reparos na decisão recorrida, quanto aos gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, pois a Lei nº 10.833, de 2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da COFINS calculados com base em "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor".

Como se vê, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo. Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme ressaltado.

Por isso, entendo que o valor do Frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos:

(i) primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do Art. 3° da Lei n° 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos acabados; e

(ii) ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3° da Lei n° 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit nº 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

> 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.

Documento nato-digital

> 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. (Grifei)

No voto condutor do Acórdão recorrido, restou consignado para reconhecer o direito ao crédito sobre "serviços de movimentação interna, ou seja, dentro da própria empresa", qual seja, os serviços de movimentação de materiais, produtos em elaboração **e produtos acabados**, por enquadrá-los no conceito de serviços utilizados como insumo no processo produtivo (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

Como se vê, a decisão contemplou as despesas com "Frete de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica". Como o frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não caracteriza insumo (encontra-se na fase pós produção) o mesmo não gera crédito e, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser restabelecida.

Conclusão

Em vista do acima exposto, voto no sentido de **dar parcial provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para restabelecer a glosa sobre gastos com frete de produtos acabados (entre estabelecimentos da empresa)**.**

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Documento nato-digital