



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

Processo nº 13971.908776/2011-03
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-008.060 – 3ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2019
Matéria PIS - CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BUNGE ALIMENTOS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

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

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

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de bens para revenda, os quais não foram onerados pelas contribuições. Quando se trata de bens para revenda, não é aplicável o conceito de insumos e o frete adquirido integra o custo do bem adquirido para revenda. Se o bem adquirido não dá direito ao crédito, o mesmo tratamento será dado aos demais valores incluídos no custo de aquisição.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições. O frete, nessa condição, não é insumo do processo produtivo. Se o insumo adquirido não dá direito ao crédito, o mesmo tratamento será dado aos demais valores incluídos no custo de aquisição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, acordam dar-lhe provimento parcial nos seguintes termos: (i) quanto aos fretes de produtos acabados, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal (relator), Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento; (ii) quanto aos fretes de produtos não onerados pela contribuição, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao item (i), a conselheira Vanessa Marini Cecconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Redatora designada

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

Relatório

Tratam-se de recusos especiais de divergência apresentados pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte em face do acórdão nº 3302-004332, de 25/05/2017, o qual possui a seguinte ementa, destacada nas partes objetos dos referidos recursos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

INSUMO DE ORIGEM ANIMAL E VEGETAL. NÃO COMPROVADA A UTILIZAÇÃO NA FABRICAÇÃO DE PRODUTO AGROINDUSTRIAL. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE.

O direito ao crédito presumido agroindustrial, calculado sobre o valor de aquisição de insumos de origem animal e vegetal, especificados no art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/2004, adquiridos sem tributação (isenção, alíquota zero ou suspensão), somente é admitido se demonstrado, nos autos, que os referidos produtos foram (i) adquiridos das pessoas mencionados no caput e § 1º do citado art. 8º, e (ii) utilizados como insumo de produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal. O não atendimento de qualquer uma das condições, impossibilita a dedução do referido crédito presumido.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. TRANSPORTE DE BENS SEM DIREITO A CRÉDITO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, se no transporte de bens para revenda ou utilizado como insumos na produção/industrialização de bens de destinados à venda, o gasto com frete, suportado pelo comprador, somente propicia a dedução de crédito se incluído no custo de aquisição dos bens, logo, se não há previsão legal de apropriação de crédito sobre o custo de aquisição dos bens transportados, por falta de previsão legal, não há como ser apropriada a parcela do crédito calculada exclusivamente sobre o valor do gasto com frete.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA DEPÓSITO FECHADO E ARMAZÉM GERAL. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitida a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados sobre os gastos com frete por serviços de transporte prestados nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio contribuinte ou nas remessas para depósitos fechados ou armazéns gerais.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE INTERNO NO TRANSPORTE DE PRODUTO IMPORTADO DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com frete interno relativos ao transporte de bens destinados à revenda ou utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ainda que pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, não geram direito a crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, pois sobre tais gastos não há pagamento da Cofins-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, por não integrarem a base de cálculo destas contribuições, nem se enquadrarem nas demais hipóteses de dedução de crédito previstas nos incisos III a XI do art. 3º da 10.637/2002.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS DO CONTRIBUINTE. SERVIÇO DE TRANSPORTE COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os gastos com frete por prestação de serviços de transporte de insumos, incluindo os produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte propiciam a dedução de crédito como insumo de produção/industrialização de bens destinados à venda.

REGIME NÃO CUMULATIVO. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO DE COMPRA E DE VENDA. DESPESA COM FRETE NO TRANSPORTE DO BEM DEVOLVIDO. DIREITO DE DEDUÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é passível de apropriação os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados sobre as despesas com frete incorridas na operação de devolução de bem vendido ou comprado, ainda que tais despesas tenha sido suportadas pelo contribuinte.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA DOS CRÉDITOS APROPRIADOS. CABIMENTO.

No âmbito do regime não cumulativo, ainda que haja previsão legal da dedução, a glosa dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep deve ser integralmente mantida se o contribuinte não comprova a realização do pagamento dos gastos com frete à pessoa jurídica domiciliada no País com documento hábil e idôneo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DESPACHO DECISÓRIO E RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL. MOTIVAÇÃO ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, não configura cerceamento do direito de defesa a decisão que apresenta fundamentação adequada e suficiente para o indeferimento do pleito de restituição formulado pela contribuinte, que foi devidamente cientificada e exerceu em toda sua plenitude o seu direito de defesa nos prazos e na forma na legislação de regência.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O recurso especial da Fazenda Nacional, ao qual foi dado seguimento por despacho aprovado pelo presidente da 3ª Seção de Julgamento, controverte a discussão a respeito da questão do direito aos créditos da não-cumulatividade em relação **a fretes na transferência de insumos e produtos inacabados entre estabelecimentos.**

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial fazendário, nas quais pede o seu improvimento.

O recurso especial do contribuinte, aduzindo várias matérias, teve seu seguimento negado por despacho assinado pelo presidente da 3ª Seção de Julgamento. Em síntese, as razões para a negativa de seguimento do recurso especial foram: 1) falta de demonstração da legislação que estaria sendo interpretada divergentemente; 2) falta de demonstração, com a indicação precisa nas peças processuais, do prequestionamento das matérias; e 3) falta de demonstração analítica das divergências apontadas.

O contribuinte apresentou agravo em face da negativa de seguimento de seu recurso especial. O agravo foi acolhido parcialmente para que afastadas as razões preliminares, seja efetuado novo despacho de admissibilidade do recurso especial pela câmara agravada, com foco na comprovação da divergência.

Assim, novo despacho de admissibilidade aprovado pelo presidente da 3ª Seção de Julgamento, deu seguimento integral ao recurso especial do contribuinte fazendo a seguinte delimitação das matérias objetos do recurso: **1) direito ao crédito sobre fretes no transporte interno de produtos acabados e para armazém ou depósito fechado; e 2) direito ao crédito sobre fretes no transporte de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições.**

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, nas quais pede o não conhecimento do recurso especial e, caso conhecido, o seu improvimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, relator.

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais para o seu conhecimento. O contribuinte, em contrarrazões, nada alegou quanto ao seu conhecimento, de forma que não merece reparos o despacho de admissibilidade aprovado pelo presidente da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

O recurso especial do contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais para o seu conhecimento. Porém, a Fazenda Nacional, em contrarrazões, pede que ele não seja conhecido em face da necessidade de que o recurso contenha todos aqueles requisitos formais apontados no primeiro despacho do presidente da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que não havia conhecido o recurso por: 1) falta de demonstração da legislação que estaria sendo interpretada divergentemente; 2) falta de demonstração, com a indicação precisa nas peças processuais, do prequestionamento das matérias; e 3) falta de demonstração analítica das divergências apontadas.

Essas razões foram exaustivamente enfrentadas no despacho de agravo, aprovado pela Presidente da CSRF, de forma que adoto as mesmas conclusões para afastar a falta de cumprimento daqueles requisitos de natureza formal. Expresso também aqui a minha concordância com o segundo despacho de admissibilidade, aprovado pelo presidente da 3ª Seção de Julgamento, e conheço do recurso especial do contribuinte, o qual devolve a esse colegiado a rediscussão das seguintes matérias: **1) direito ao crédito sobre fretes no transporte interno de produtos acabados e para armazém ou depósito fechado; e 2) direito ao crédito sobre fretes no transporte de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições.**

Conceito de insumos

Como, ambos os recursos discutem a temática do conceito de insumos, para fins de apropriação de créditos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, de que tratam as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, importante, antes de adentrar ao seu mérito, pontuar o conceito de insumos adotado por este relator no presente voto.

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que, embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

Porém, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

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**”.

Portanto, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado na citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

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.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel

importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

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.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, **permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação,** o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, **casuisticamente,** se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Analisando o caso concreto apreciado pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, observa-se que estava em discussão os seguintes itens que a recorrente, uma empresa do ramo de alimentos, mais especificamente, avicultura, pleiteava: " 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas

Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)".

Ressalte-se que referido acórdão reconheceu a possibilidade de ser possível o creditamento somente em relação aos seguintes itens: água, combustíveis e lubrificantes, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI e materiais de limpeza. De plano percebe-se que o acórdão, apesar de aparentemente ter reconhecido um conceito de insumos bastante amplo ao adotar termos não muito objetivos, como essencialidade ou relevância, afastou a possibilidade de creditamento de todas as despesas gerais comerciais, aí incluídas **despesas de frete e outras que se poderiam acreditar relevantes ou essenciais**.

Anote ainda que, mesmo para os itens teoricamente aceitos, devolveu-se para que o Tribunal recorrido avaliasse a sua essencialidade ou relevância, à luz da atividade produtiva exercida pelo recorrente.

Assim, uma conclusão inequívoca que penso poder ser aplicada é que não é cabível o entendimento muito aventado pelos contribuintes e por alguns doutrinadores, de que todos os custos e despesas operacionais seriam possíveis de creditamento.

De forma, que doravante, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, adotarei o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por exemplo, por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

Situação específica dos fretes

É de conhecimento notório que, em estabelecimentos industriais, especialmente do que se cuida no presente processo, existem vários tipos de serviços de fretes. São exemplos: 1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores; 2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte; 3) fretes

de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte; e 4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, prevê os seguintes tipos de créditos que podem ser aqui aplicados:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

***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;*

(...)

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

(...)

Da leitura do texto transcrito, conclui-se que para admitir o crédito sobre o serviço de frete, só existem duas hipóteses: 1) como insumo do bem ou serviço em produção, inc. II, ou 2) como decorrente da operação de venda, inc. IX. Portanto antes de conceder ou reconhecer o direito ao crédito, devemos nos indagar se o serviço de frete é insumo, ou se está inserido na operação de venda. Passemos então a analisar como se encaixam os diversos tipos de fretes, citados no exemplo.

1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores;

Trata-se de um serviço prestado antes de iniciado o processo fabril, portanto não há como afirmar que se trata de um insumo do processo industrial. Assim, o que é efetivamente insumo é o bem ou mercadoria transportada, sendo que esse frete integrará o custo deste insumo e, nesta condição, o seu valor agregado ao insumo, poderá gerar o direito ao crédito, caso o insumo gere direito ao crédito. Ou seja, o valor deste frete, por si só, não gera direito ao crédito. Este crédito está definitivamente vinculado ao insumo. Se o insumo gerar

crédito, por consequência o valor do frete que está agregado ao seu custo, dará direito ao crédito, independentemente se houve incidência das contribuições sobre o serviço de frete, a exemplo do que ocorre nos fretes prestados por pessoas físicas. Ao contrário, caso o insumo não gere direito ao crédito, como nos casos de alíquota zero, suspensão ou isenção, o serviço de frete, agregado a esses insumos também não farão jus ao crédito.

2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte;

Aqui, ao contrário do exemplo anterior, os serviços de frete, contratados juntos a pessoas jurídicas e utilizados no âmbito do processo produtivo, como por exemplo, o transporte de insumos e produtos em fabricação, entre estabelecimentos fabris do contribuinte, geram direito ao crédito na condição de insumo, nos exatos termos do que consta no inc. II do art. 3º, acima transcrito.

3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte;

Aqui, indubitável que o serviço de frete não pode ser considerado insumo nos termos do inc. II do art. 3º acima transcrito, pois aqui não temos mais processo produtivo. O processo produtivo já se concluiu e o produto acabado não está mais em processo de industrialização. Observe também que esta operação também não se encaixa no inc. IX do art. 3º, pois não se trata de frete na operação de venda, conquanto o produto ainda não foi vendido. Conclusão inequívoca é de que não existe previsão legal para que o contribuinte aproprie deste crédito.

4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

Aqui, a situação encaixa-se à perfeição no inc. IX do art. 3º, acima transcrito, sendo indiscutível o direito ao creditamento. Ressalte-se mais uma vez, que este crédito não é decorrente do conceito de insumos, propriamente dito, mas em razão de previsão legal expressa. Se esse serviço fosse insumo, certamente seria dispensável a existência do referido inciso na legislação de regência.

Com o conceito de insumos acima delineado, e as observações pertinentes

aos diversos serviços de frete, passemos a analisar o caso concreto em discussão.

Recurso especial da Fazenda Nacional

Fretes na transferência de insumos e produtos inacabados entre estabelecimentos.

O acórdão recorrido concedeu o direito a esse crédito nos seguintes termos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

(...)

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

(...)

Portanto, não há reparos a fazer nesta decisão, pois consonante com o meu entendimento exarado no tópico 2 acima. O frete adquirido de pessoas jurídicas, nessa condição, satisfaz ao conceito de insumos previsto no inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Recurso especial do contribuinte

1) direito ao crédito sobre fretes no transporte interno de produtos acabados e para armazém ou depósito fechado;

O acórdão recorrido não concedeu esse crédito fundado na seguinte conclusão:

(...)

De outra parte, **por falta de previsão legal**, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) **não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda**, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

(...)

Esta conclusão está em perfeita consonância com o item 3 de minha análise sobre a possibilidade de créditos neste tipo de operação. De fato, como não são insumos e nem se trata de operações de venda, não há previsão legal para a concessão deste tipo de crédito.

2) direito ao crédito sobre fretes no transporte de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Estão englobados neste item, os seguintes sub itens do recurso especial do contribuinte:

2.1 - Glosa de fretes nas compras de bens para revenda de pessoas físicas

Como resta claro, pelo próprio título, esse assunto engloba os serviços de fretes utilizados na aquisição de bens para revenda. Nesse caso, aplica-se o mesmo raciocínio do item 1 da análise de frete. Esclarece-se que a apropriação de créditos, da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, nas aquisições de bens para revenda, se dá não em razão do conceito de insumos, inc. II do art. 3º das Leis, tanto discutido, mas com base no inc. I do mesmo art. 3º, também acima transcrito. Assim, o valor do frete é adicionado ao custo do bem para revenda e só dará direito ao crédito se o próprio bem adquirido para revenda der esse direito. Como se trata de bens adquiridos de pessoas físicas, não é possível esse creditamento.

2.2 - Glosa de fretes em outras operações sem crédito.

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal, neste subitem foram glosados os créditos calculados pela contribuinte sobre despesas com fretes, cuja vinculação apresentada remetia a notas fiscais relativas a outras entradas para as quais não houve cálculo de crédito da contribuição.

Portanto, pelo mesmo raciocínio constante do item 1 da análise e também do subitem precedente, não é possível esse creditamento.

2.3 - Glosa de fretes vinculados a registros atingidos pela glosa 5 - SUS

De acordo com o relatório de auditoria fiscal, a glosa 5 refere-se à aquisição de milho para revenda que foi adquirido com suspensão das contribuições.

Portanto, pelo mesmo raciocínio dos itens precedentes, se o bem não dá direito ao crédito, não existe previsão legal para o creditamento do frete.

2.4 - Glosa de fretes vinculados a registros atingidos pela glosa 2 - AZ

De acordo com o relatório fiscal, a glosa 2 - AZ, refere-se a aquisições de bens ou insumos com alíquota zero das contribuições.

Portanto, pelo mesmo raciocínio dos itens precedentes, se o bem não dá direito ao crédito, não existe previsão legal para o creditamento do frete.

Assim, não há qualquer reparo a fazer no acórdão recorrido, o qual utilizo também como fundamento complementar do presente voto, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9784/99.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento aos recursos especiais da Fazenda Nacional e do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal

Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Redatora designada

Com a devida vênia ao sempre primoroso voto do Ilustre Relator, prevaleceu no Colegiado o entendimento pela possibilidade de aproveitamento do crédito de PIS e COFINS não-cumulativos decorrentes das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos, tendo sido designada esta Conselheira para redigir o voto vencedor tão somente quanto a essa matéria.

Em outras ocasiões, esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se sobre o tema, firmando entendimento no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos por se constituir como parte da "operação de venda". Nesse sentido, é o Acórdão n.º 9303-008.099, de relatoria da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, cujos fundamentos passam a integrar o presente voto como razões de decidir, com fulcro no art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/1999, *in verbis*:

[...]

Quanto à primeira discussão, vê-se que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições.

Frise-se a ementa do acórdão 9303-005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

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

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

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

Nesse interim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303-005.155, 9303-005.154, 9303-005.153, 9303-005.152, 9303-005.151, 9303-005.150, 9303-005.116, 9303-006.136, 9303-006.135, 9303-006.134, 9303-006.133, 9303-006.132, 9303-006.131, 9303-006.130, 9303-006.129, 9303-006.128, 9303-006.127, 9303-006.126, 9303-006.125, 9303-006.124, 9303-006.123, 9303-006.122, 9303-006.121, 9303-006.120, 9303-006.119, 9303-006.118, 9303-006.117, 9303-006.116, 9303-006.115, 9303-006.114, 9303-006.113, 9303-006.112, 9303-006.111, 9303-005.135, 9303-005.134, 9303-005.133, 9303-005.132, 9303-005.131, 9303-005.130, 9303-005.129, 9303-005.128, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.120, 9303-005.119, 9303-005.118, 9303-005.117, 9303-006.110, 9303-004.311, etc.

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 e art. 15 da Lei 10.833/03 – 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. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

Processo nº 13971.908776/2011-03
Acórdão n.º **9303-008.060**

CSRF-T3
Fl. 1.903

[....]

Com base nessas considerações, deu-se provimento ao recurso especial da Contribuinte apenas nessa parte.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello