



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

**Processo n°** 13971.908777/2011-40  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-008.061 – 3ª Turma  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2019  
**Matéria** PIS - RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
BUNGE ALIMENTOS S/A.

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO E INSUMOS. ENTRE ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

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

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

As despesas com fretes para transporte de 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.

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 em 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, 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 Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente 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 Recursos Especiais de Divergências interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3302-004.333, de 25 de maio de 2017 (fls. 3173 a 1399 do processo eletrônico), proferido pela Segunda Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF.

A discussão dos presentes autos tem origem no Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, vinculada à receita de exportação, do 4º trimestre de 2008, no montante de R\$ 12.016.713,71, o qual foi utilizado nas compensações dos débitos discriminados nas Declarações de Compensação (DComp) colacionadas aos autos.

Nos termos do despacho decisório exarado, foi reconhecido em favor da recorrente o direito creditório no valor de R\$ 2.874.303,36 e homologada as compensações declaradas até o limite do valor do crédito reconhecido.

Inconformado com o deferimento parcial, o Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que:

*a- no que tange à glosa 1- FC- falta de comprovação, acosta ao autos cópia de Notas Fiscais não apresentadas;*

*b- quanto à glosa 2- aquisição de mercadorias com alíquota zero, concorda com as glosas referentes ao item 48 do Relatório, sub-itens “a”, “b”, “c”, “e”, “g” e “j”. Deve ser reconhecido o crédito presumido na aquisição de arroz, no valor de R\$ 112.474,18, bem como na compra de trigo, no montante de R\$ 160.592,52 e também deve ser apurado o crédito presumido incidente na alínea “i” que totaliza R\$ 988.486,05. Houve erro na classificação contábil do Refinazil, o que resultou na glosa da fiscalização;*

*c- está de acordo com a glosa 3- CONAB e com a glosa 4- Devolução de compras com base de cálculo zero;*

*d- a glosa 5- SUS- Revenda de milho adquirido com suspensão não deve prosperar. A própria fiscalização reconhece que as aquisições junto a pessoas físicas, superam as vendas efetuadas com suspensão, assim não haveria o que estornar;*

*e- o critério da glosa proporcional adotado pelo auditor não tem fundamento legal, mesmo porque as saídas com suspensão são inferiores às aquisições sem crédito. “A única possibilidade de fazê-lo seria identificar isoladamente as aquisições e saídas desta glosa para segmentá-las”;*

*f- glosa 6 –CV- Complementação de valor. Junta aos autos cópia de notas fiscais não apresentadas, com o intuito de comprovar o crédito glosado;*

*g- a comercialização de produtos agrícolas apresenta características peculiares, entre elas a de se fixar o preço definitivo, após a entrega do*

*produto e da emissão da nota fiscal, assim muitas vezes se faz necessária a emissão de uma nota fiscal complementar;*

*h- a fiscalização se equivoca ao afirmar que a tradição da soja seria o momento adequado para o reconhecimento da receita. “Portanto, pouco importante na avaliação deste fato em que momento se deu a complementação de preço ou a tradição da soja em grão, para definir a aquisição, posto que as duas ocorrências significam a efetiva aquisição, a observar a legislação correspondente naquele momento e, conseqüentemente, o regime de competência”.*

*i- a legislação de regência não trata desta modalidade de negócio jurídico e não estabeleceu os critérios adotados pela fiscalização para justificar a glosa em comento;*

*j- glosa 7.1 – Fretes- Falta de comprovação. Acostou aos autos cópias de notas fiscais não apresentadas;*

*k- glosa 7.2- Fretes- Falta de vinculação a operações. Reúne aos autos cópias de notas fiscais não apresentadas, os demais documentos fiscais serão apresentados em até 30 dias. O Relatório Fiscal não informa quais notas fiscais foi glosadas ou não encontradas, fato que cerceou o direito à defesa (item 162, “a” até “c”);*

*l- glosa 7.3- Fretes internos em importações. A interpretação restritiva efetuada pela fiscalização não consta da legislação de regência, ao contrário, o legislador permitiu o cálculo de crédito em serviço contratado junto à pessoa jurídica domiciliada no país;*

*m- a Lei nº 10.865/2004 ao permitir o cálculo de crédito na aquisição de mercadorias importadas pretendeu desonerar as importações; n- A aquisição do bem e a contratação do frete são operações distintas, assim a compra de um produto não tributado não desqualifica a apuração de crédito incidente sobre o frete deste bem.*

*o- cita a Solução de Consulta nº 441/2006 da SRRF 9ª RF;*

*p- glosa 7.4- Fretes relativos a bens adquiridos com FEX. A IN nº 379/2003 não poderia extrapolar as disposições legais correspondentes, ao dispor que é vedado apurar crédito a empresa comercial exportadora nas mercadorias adquiridas com fim específico de exportação;*

*q- a glosa efetuada se deve ao fato de que o contribuinte adquiriu mercadoria com a cláusula FOB e pagou pelo frete, com entrega por conta e ordem no estabelecimento portuário. Em muitas ocasiões não é possível enviar todo um lote de exportação de soja de uma única vez. Desde que comprovada que as transferências se referem a vendas já efetuadas pela empresa, é possível o creditamento relativos a estes fretes, segundo diversos julgados administrativos.*

*r- glosa 7.5- Fretes em devoluções. Não há fundamento legal que ampare a posição da fiscalização. O transporte da mercadoria que havia sido destinado à venda/adquirido e retornou ao estabelecimento, é uma despesa suportada e preenchem os requisitos previsto no inciso IX do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003;*

*s- os fretes em tela foram apropriados pelas filiais “transportes” quando subcontratou o serviço de outros transportadores, o que é considerado insumo;*

*t- glosa 7.6.- Fretes em transferências. O frete de transferência do produto acabado, dos insumos ou dos produtos em elaboração, já faz parte do processo de venda, diferindo da venda direta somente pela passagem da mercadoria pela filial receptora. Caso ocorresse esta situação com empresas distintas se daria o nome de compra para revenda, o que geraria direito a crédito;*

*u- a transferência destes produtos é tributada pelo PIS/COFINS, assim como o faturamento dos fretes, ou seja, há tributação na cadeia anterior. Desta forma, a glosa deste crédito ofenderia o conceito da não-cumulatividade;*

*v- parte destes fretes são contratados por filiais dedicadas ao serviço de transporte que contratam o serviço de outros transportadores, fato que caracteriza insumo;*

*w- glosa 7.7- Fretes em remessa para armazém geral. Os fretes são contratados por filiais dedicadas ao serviço de transporte que contratam o serviço de outros transportadores, fato que caracteriza insumo;*

*x- glosa 7.8- Frete em compra de pessoa física para revenda. Não há previsão legal que vede a apuração de crédito incidente sobre frete*

*contratado de pessoa jurídica referente à aquisição de mercadoria para revenda de pessoa física;*

*y- glosa 7.9.- Relativos à diferença entre a data da emissão da nota fiscal e da expedição do conhecimento de transporte. Junta cópia de notas fiscais não apresentadas, com o intuito de comprovar o crédito;*

*z- glosa 7.10.- Fretes – Nota fiscal sem movimentação física. Reúne cópia de notas fiscais não apresentadas anteriormente;*

*aa- glosa 7.11. Fretes em outras operações sem crédito. Não se pode vincular o crédito do serviço de frete com as aquisições, são situações autônomas. A glosa efetuada não tem amparo legal;*

*bb- glosa 7.12.- Frete vinculado à glosa 5. Não se pode vincular o crédito do serviço de frete com as aquisições, são situações autônomas. A glosa efetuada não tem amparo legal;*

*cc- Glosa 7.13.- Frete vinculado à glosa 2. Não se pode vincular o crédito do serviço de frete com as aquisições, são situações autônomas. A glosa efetuada não tem amparo legal;*

*dd- requer o reconhecimento da nulidade do relatório fiscal e do despacho, por cerceamento e a homologação das compensações apresentadas.*

A DRJ em São Paulo julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com o deferimento parcial do seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado em rejeitar as preliminares de nulidade do relatório de auditoria fiscal e do despacho decisório e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso, para restabelecer o direito da recorrente (i) à dedução integral dos créditos relativos às vendas de milho adquirido com suspensão (glosa 5 - SUS) e (ii) à dedução parcial dos créditos calculados sobre o valor do frete relativo às operações de transferências entre estabelecimentos industriais de insumo e produto em elaboração para produção (Glosa 7.6). Conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008*

*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 tal despesa 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: 01/10/2008 a 31/12/2008*

*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.*

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 1402 a 1420) em face do acórdão recorrido que deu provimento ao recurso do Contribuinte, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à questão do direito aos créditos da não-cumulatividade em relação a fretes na transferência de insumos e produtos inacabados entre estabelecimentos. Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigmas os acórdãos de n.º 3302-002.025 e 3202-001.098. A comprovação dos julgados firmou-se pela transcrição de inteiro teor das ementas dos acórdãos paradigmas no corpo da peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 1423 a 1427, sob o argumento que no acórdão recorrido o Colegiado reconheceu o direito de o contribuinte apurar os créditos da não-cumulatividade em relação a fretes incorridos na transferência de insumos e de produtos em elaboração entre os estabelecimentos da mesma empresa. Por sua vez, no acórdão paradigma 3302-002.025, verifica-se que em situação fática semelhante à versada no caso concreto, o Colegiado não reconheceu o direito ao crédito sobre fretes incorridos na transferência de insumos entre estabelecimentos, por ter considerado que não existe prestação de serviço entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte (ninguém presta serviço para si mesmo).

Desta forma, entendeu-se que restou comprovada a divergência jurisprudencial.

O Contribuinte opôs embargos de declaração às fls. 1435 a 1438, sendo que estes foram rejeitados, conforme despacho de fls. 1483 a 1486.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência em face do acórdão recorrido, a divergência suscitada diz respeito aos seguintes itens:

**1- Conceito de insumo aplicável na apuração de créditos das contribuições não cumulativas**

*a. glosa vinculada às operações de transferências e glosa vinculada às operações de remessas para depósito fechado ou armazém geral*

*b. glosa vinculada às aquisições de pessoas físicas de bens para revenda, glosa vinculada às operações sem crédito, glosa vinculada às operações com suspensão e glosa vinculada às operações com suspensão - alíquota zero*

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls. 1653 a 1658.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 1660 a 1669, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório em síntese.

## **Voto Vencido**

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

### ***Do Recurso Especial da Fazenda Nacional***

#### **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 n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 1423 a 1427.

O acórdão n.º 3302-002.025, de 23 de abril de 2013, está em fase de recurso do Contribuinte e da Fazenda Nacional, foi distribuído em 20/09/2018 para relator Andrada Márcio Canuto Natal. Mas em análise a divergência jurisprudencial, o acórdão recorrido dispõe: *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. Enquanto citado acórdão paradigma entende que: Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da COFINS e da Contribuição ao PIS.*

O acórdão n.º 3202-001.098, de 27 de fevereiro de 2014, não foi reformado e dispõe: *Não existe previsão legal para a utilização de créditos do PIS/COFINS, não cumulativos, sobre valores relativos às despesas com fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.*

Assim, entendo que ficou comprovada a divergência jurisprudencial.

**Mérito**

A divergência jurisprudencial suscita pela Fazenda Nacional em seu Recurso Especial, diz respeito ao direito de o contribuinte apurar créditos sobre as despesas com fretes incorridas com o transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre seus estabelecimentos.

Inerente ao direito a crédito referente aos fretes pelo transporte na transferência de produtos acabados e insumos entre estabelecimentos, a mesma matéria foi julgado por esta E. Câmara Superior, na sessão de 15 de agosto de 2018, acórdão nº **9303007.283**, do mesmo Contribuinte, de Relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, cujo voto acompanhei, de forma que peço vênua para transcrevê-lo, o qual utilizo como fundamento para minhas razões de decidir por se tratar de matéria idêntica, que passa a fazer parte integrante do presente voto:

***Acórdão: 9303-007.283***

***Número do Processo: 13971.908779/2011-39***

***Data de Publicação: 01/10/2018***

***Contribuinte: BUNGE ALIMENTOS S/A***

***Relator(a): RODRIGO DA COSTA POSSAS***

***Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS***

***Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008***

***DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECEMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.***

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

*DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECEMENTOS 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.*

**Voto:**

*A Fazenda Nacional suscitou a divergência jurisprudencial, em relação ao direito de o contribuinte apurar créditos sobre as despesas com fretes incorridas com o transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre seus estabelecimentos.*

*O acórdão recorrido considerou que tais despesas geram créditos passíveis de desconto da contribuição devida mensalmente por constituírem insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.*

*O art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento da COFINS, assim dispõe:*

*"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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...];

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

[...].

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...];

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

[...].

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei."*

*As despesas com fretes para o transporte de produtos em elaboração (inacabados) entre os estabelecimentos do próprio contribuinte, bem como de insumos, integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, se enquadram no conceito de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citados e transcritos anteriormente.*

*Assim, ao contrário do entendimento da Fazenda Nacional, as despesas de fretes para a transferência de produtos em elaboração e de insumos para a industrialização dos produtos fabricados/vendidos geram créditos da contribuição passíveis de desconto do valor da contribuição apurada sobre o faturamento mensal.*

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

### ***Do Recurso Especial do Contribuinte***

#### **Admissibilidade**

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 1653 a 1658.

#### **Do Mérito**

A divergência suscitada pelo Contribuinte diz respeito aos seguintes itens:

#### ***a. glosa vinculada às operações de transferências e glosa vinculada às operações de remessas para depósito fechado ou armazém geral***

Tratou-se de gastos com transporte de mercadorias (produtos acabados e insumos) entre a matriz (parque industrial) e suas filiais (depósitos fechados) no mesmo município.

*O art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento da COFINS, assim dispõe:*

*"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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*[...];*

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

*[...].*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*[...];*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*[...].*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei."*

Entendo que o inc. IX em comento não limita os créditos da não cumulatividade do PIS e Cofins à operação de venda. Quando lido em conjunto com o inc. II, as normas extraídas dos dois incisos encerram abrangência maior, a admitir, além do crédito

do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, o crédito dos fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos. O primeiro crédito está contemplado inc. IX: o segundo, no inc. II.

Primeiramente, é correto afirmar que em \* virtude do processo de logística de distribuição da empresa, as vendas efetivamente podem ocorrer pelo estabelecimento produtor como por centros de distribuição. Isto quer dizer que, tal transferência do produto acabado já faz parte do processo de venda, apenas diferindo da venda direta ao destinatário final pela passagem da mercadoria pela filial receptora. Se com empresas diferentes o nome para esta passagem se daria por compra para revenda, que de qualquer maneira geraria direito creditório, tal situação não deve descaracteriza o processo de venda como um todo, posto que se equipara em termos de custo de transporte a venda direta.

Ademais a transferência destes produtos é tributada pelo PIS/COFINS, assim como o faturamento dos fretes que acompanham tais mercadorias, ou seja, há a tributação na cadeia anterior.

E o entendimento fiscal consistente em vedar o crédito das operações de frete nas transferências dos centros industriais para os estabelecimentos distribuidores fere principio da não cumulatividade na medida em que ao se **vedar o crédito em uma das etapas do processo de industrialização e ou comercialização** que a que decorreria da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria vendida ao consumidor, **caracterizando assim a cumulatividade.**

Verifica-se que esse é o entendimento no âmbito desta CSRF:

*Processo nº 13896.721081/2013-12  
Recurso nº Especial do Contribuinte  
Acórdão nº 9303-004.318 - 3ª Turma  
Sessão de 15 de setembro de 2016  
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP  
Recorrente CARGLASS AUTOMOTIVA LTDA*

*Interessado FAZENDA NACIONAL*

*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*

*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.*

*Processo nº 10680.722403/2010-35*

*Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte*

*Acórdão nº 9303-004.673 - 3ª Turma*

*Sessão de 16 de fevereiro de 2017*

*Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS*

*Recorrentes FAZENDA NACIONAL*

*ARCELORMITTAL BRASIL S/A.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do fato gerador: 28/02/2005*

*DECADÊNCIA.*

*(...)*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/03/2005 a  
31/12/2005 (...)*

*CRÉDITOS BÁSICOS. DESPESAS COM FRETES.*

*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 PIS, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL  
COFINS*

*Período de apuração: 01/03/2005 a  
31/12/2005 (...)*

*CRÉDITOS BÁSICOS. DESPESAS COM FRETES. 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 Co fins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação.*

***b. glosa vinculada às aquisições de pessoas físicas de bens para revenda, glosa vinculada às operações sem crédito, glosa vinculada às operações com suspensão e glosa vinculada às operações com suspensão - alíquota zero***

O Acórdão Recorrido entendeu pela glosas dos itens acima por afirmar que não há previsão legal para a tomada do crédito.

Vale ressaltar que a a Bunge Alimentos possui diversos tipos de atuação no mercado, e que cada filial possui uma atividade específica, umas de produção, outras de venda, outras de transportes.

Entendo que o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se refere, ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, §2º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso:

*"Art. 3º*

*(...)*

*§ 2o Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de*

*2004)*

*(...)*

***II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)"*** (grifei)

Diante de tal fato, é indiscutível o direito ao crédito quando a filial transporte subcontrata serviço de fretes, que passa a ser o insumo para prestação de seu serviço.

Como evidenciado pela fiscalização, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (frete na aquisição de bens para revenda, tributado e assumido pelo adquirente). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de tomada do crédito em razão do bem transportado ser sujeito à alíquota zero, restrição esta não trazida na Lei.

Nesse sentido, vejam-se outros acórdãos deste E. Conselho:

*"(...) CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO.*

*O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte"* (Processo n.º 13971.005212/2009-94 Sessão de 20/08/2014. Relator Alexandre Kern. Acórdão n.º 3403-003.164. Voto Vencedor do Conselheiro Ivan Allegretti. Maioria - grifei)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

(...)

***COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.***

*É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição." (Processo n.º 10950.003052/2006-56. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403-001.938"*

No acórdão acima citado Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan em seu voto assim entendeu:

*"A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.637/2002 (em relação à*

*Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2o do art. 3o da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins):*

*(...)*

***Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo).***

***Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado “contaminaria” também os serviços a ele associados.***

Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto"

Quanto ao frete em compra de pessoa física para revenda, o acórdão recorrido, novamente, limita-se a adotar entendimento restritivo quanto ao crédito dos serviços de frete tomados pela Contribuinte, vinculando-o ao necessário direito de crédito decorrente da aquisições de bens.

Os fretes relacionados neste item tratam de fretes contratados de pessoa jurídica referente a aquisições de mercadorias para revenda. O fato de o fornecedor da mercadoria ter sido uma pessoa física, em tese, não desqualifica o serviço adquirido de terceiro pessoa jurídica.

Diante de tal entendimento, resta claro que não há qualquer previsão em lei que restrinja a contratação de frete de pessoa jurídica para transportar mercadoria adquirida para revenda de pessoa jurídica.

Com relação aos fretes em outras operações sem crédito, na mesma linha o acórdão reitera a necessária vinculação do direito de crédito nas operações de tomada de frete com as relativas as aquisições de bens. Em decorrência do que já foi expandido acima, não há que se confundir ou vincular o crédito do serviço de frete com as aquisições com ou sem

Processo nº 13971.908777/2011-40  
Acórdão n.º **9303-008.061**

**CSRF-T3**  
Fl. 24

---

direito ao crédito. São situação autônomas como geradoras do direito de crédito, cada qual obedecendo o regramento estabelecido nas Leis nº 10.637/ 2002 e 10.833/2003, nos quais inexistente a vedação ou limitação imposta pelo Relatório Fiscal e confirmado no Despacho Decisório impugnado.

Diante do exposto dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, discordo de suas conclusões quanto ao provimento do recurso especial do contribuinte. Tendo sido vencido na parte relativa à possibilidade de créditos nos serviços de frete para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, fui designado para elaborar o voto vencedor em relação à possibilidade de créditos quanto aos serviços de fretes no transporte de insumos não onerados pelas 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**

#### **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 ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)  
Andrada Márcio Canuto Natal