



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15578.000450/2009-81
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.413 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de abril de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ARACRUZ CELULOSE SA

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS 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.

CRÉDITOS. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. VEÍCULOS E EMBARCAÇÕES. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE

Os custos e despesas incorridos com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos e embarcações para transporte de celulose (produtos acabados); não constituem insumos e não geram créditos passíveis de desconto da contribuição apurada no mês e/ ou de ressarcimento do saldo credor trimestral.

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 e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

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

Relatório

Tratam-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional e de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte, com fulcro no art. 67 do RICARF, em face do Acórdão nº 3402-002.912, que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa do PIS/Pasep ou da Cofins, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente.

FRETE DE INSUMOS OU PRODUTOS INACABADOS. ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas de frete junto a outra pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos da própria contribuinte dentro do contexto do seu processo produtivo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na manifestação de inconformidade, a não ser quando foi objeto da decisão recorrida.

Notificado do acórdão o contribuinte apresentou embargos de declaração os quais foram rejeitados.

Intimada a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, que foi admitido, conforme despacho de fls. 895 a 900, tendo seguimento a discussão da matéria “frete no transporte de produtos destinados à utilização como insumo”.

O Contribuinte tomou ciência do despacho de admissibilidade de embargos no dia 25/10/2016, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à fl. 1.257, e apresentou seu Recurso Especial em 09/11/2016, conforme Termo de Solicitação de Juntada à fl. 1.716.

No Recurso Especial, o sujeito passivo suscita divergência com relação aos seguintes itens:

- 1 – combustíveis e lubrificantes;
- 2 – serviços utilizados como insumos;
- 3 – aluguel de veículos para transporte de pessoal, inclusive ambulância; e
- 4 – aquisição de energia elétrica em mercado livre de energia.

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido parcialmente conforme despacho de fls.1768 a 1779, apenas em relação à matéria 1) Combustíveis e Lubrificantes.

Houve interposição de Agravo por parte do contribuinte, porém o mesmo foi rejeitado, prevalecendo o seguimento parcial ao recurso especial expresso pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls.. 895 a 900

Do Mérito

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 assim decidiu:

Alega também a recorrente que transporta, por necessário ao seu processo produtivo, toras de madeira de eucalipto produzidas na área florestal, entre as suas unidades de triagem e armazém (depósitos) e suas unidades industriais e que, tal como o frete pago na aquisição de insumos, o CARF já teria reconhecido que o frete entre estabelecimentos do próprio contribuinte de produtos em elaboração também integram o custo do produto, estando assegurado o direito ao crédito de PIS e COFINS, no que tem razão a recorrente.

No que concerne ao serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3o, IX e 15, II da Lei n.º 10.833/03.

A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com iii) fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como sobre despesas com iv) fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica. Assim, deve ser revertida a glosa relativa ao frete de madeira de eucalipto produzida na área florestal entre as unidades do contexto produtivo da recorrente (floresta, triagem, depósito ou indústria).

Assim, os fretes de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos são indispensáveis para o processo produtivo do sujeito passivo.

Esse é o entendimento majoritário desta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos iscais consolidou-se no sentido da possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições sociais não-cumulativas sobre os gastos com fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos da mesma empresa, bem como os insumos, conforme se verifica do Acórdão n.º **9303-008.060**, cuja ementa foi redigida nos seguintes termos:

[...]

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.

[...]

Nesse sentido, também, temos o Acórdão n.º 9303008.099, 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 9303005.156:

“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 ínterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303005.155, 9303005.154, 9303005.153, 9303005.152, 9303005.151, 9303005.150, 9303005.116, 9303006.136, 9303006.135, 9303006.134, 9303006.133, 9303006.132, 9303006.131, 9303006.130, 9303006.129, 9303006.128, 9303006.127, 9303006.126, 9303006.125, 9303006.124, 9303006.123, 9303006.122, 9303006.121, 9303006.120, 9303006.119, 9303006.118, 9303006.117, 9303006.116, 9303006.115, 9303006.114, 9303006.113, 9303006.112, 9303006.111, 9303005.135, 9303005.134, 9303005.133, 9303005.132, 9303005.131, 9303005.130, 9303005.129, 9303005.128, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124,

9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.120, 9303005.119, 9303005.118, 9303005.117, 9303006.110, 9303004.311, 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.

[...]

Desta maneira, tem direito o Contribuinte ao direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos com relação às despesas com fretes de insumos e de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa.

Diante do exposto nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como Voto

Do Recurso Especial da Contribuinte

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls.. fls.1768 a 1779

Do Mérito

A Contribuinte suscitou a divergência jurisprudencial, em relação ao direito de o contribuinte apurar créditos sobre os gastos com combustível e lubrificante utilizados nos veículos e embarcações da recorrente para o transporte de papel e celulose, ou seja, transporte de produtos acabados.

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

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

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

“

Importante ainda trazer que, recentemente, sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista

nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**”:

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

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

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

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

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

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

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

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

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

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

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

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a

impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

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

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

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

Passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende a recorrente ver revertida a glosa, reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas.

Entendo que em relação ao direito de o contribuinte apurar créditos sobre os gastos com combustível e lubrificante utilizados nos veículos e embarcações da recorrente para o transporte de papel e celulose, ou seja, transporte de produtos acabados, constituem insumos utilizados no seu processo produtivo e são imprescindíveis à produção de celulose, produto fabricado pela recorrente.

Não resta dúvida, no caso em exame, que tal atividade é essencial e extremamente relevante para a atividade da Contribuinte.

Assim, para os combustíveis e lubrificantes utilizados na frota de caminhões, deve-se atentar que é considerado insumo, conforme dispõe a Lei nº 10.833/2003:

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

(...);

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

a) Recurso Especial do Contribuinte

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar na hipótese vertente à conclusão diversa da adotada quanto aos créditos referente aos **“gastos com combustíveis e lubrificantes, utilizado nos veículos para transporte do produto já acabado”**, como passo a demonstrar.

A Contribuinte suscitou a divergência jurisprudencial, em relação ao direito de o contribuinte apurar créditos sobre os gastos com **combustível e lubrificante** utilizados nos veículos e embarcações da recorrente para o transporte de papel e celulose, ou seja, **transporte de produtos acabados**.

Na análise do **conceito de insumo**, para fins de reconhecimento de créditos de PIS e da COFINS não-cumulativo, não se alcance todos os gastos da empresa. Contudo, há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela contribuinte visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições. Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo **Parecer Cosit RFB nº 05, de 17/12/2018**, que buscou assento no julgado do **Recurso Especial nº 1.221.170/PR**, consoante procedimento para recursos repetitivos.

Nesse diapasão, passo a analisar essa matéria discutida – crédito de COFINS sobre os gastos com **combustível e lubrificante** utilizados nos veículos e embarcações da

Contribuinte para o transporte de papel e celulose, ou seja, **transporte de produtos acabados**, que no meu entender, não se trata de insumo (porque os produtos já se encontra acabados) e, não se trata de armazenamento e nem de frete na operação de venda, porque ainda não está pronto para ser comercializado.

Sobre o tema, o Parecer RFB/COSIT nº 5, se manifestou no sentido de que eles NÃO se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento, nos seguintes termos:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo**, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos** gastos com **transporte (frete) de produtos acabados** (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) **combustíveis utilizados em frota própria de veículos**; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

(...) 59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica **durante o processo de produção** de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço** (...). (Grifei)

Como se vê, efetivamente, neste caso, os gastos com combustíveis e lubrificantes não se enquadram no conceito de insumos, pois são efetivados após o encerramento do processo de produção e, ainda, não se enquadram no caso de gasto obrigatório por determinação legal.

Desta forma, nega-se provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, devendo ser mantida a glosa sobre gastos com **combustível e lubrificante** utilizados nos veículos e embarcações da Contribuinte para o transporte de papel e celulose (produto acabado).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos