



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.904225/2011-14  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-013.921 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 11 de abril de 2023  
**Recorrente** VALE S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que não se verifica efetiva divergência entre o conteúdo do acórdão recorrido e dos paradigmas colacionados.

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

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

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

CRÉDITOS. DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. RAZÕES SEMELHANTES ÀS ADOTADAS EM JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, PARA FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, visto que tais despesas não constituem insumos ao processo produtivo, por ocorrerem posteriormente a tal processo, e nem constituem fretes de venda. A mesma razão de decidir se presta aos serviços portuários na exportação, que são despesas incorridas após o processo produtivo, não se enquadrando nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso, apenas em relação a “fretes de transferência de produtos acabados” e “serviços portuários”, vencida a Conselheira Vanessa Marini Cecconello (relatora), que conhecia integralmente do recurso. No mérito, negou-se provimento, na parte conhecida, da seguinte forma: (a) por voto de qualidade, no que se refere a “fretes de transferência de produtos acabados”, vencida a Conselheira Vanessa Marini Cecconello (relatora), e os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Erika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento; e (b) por maioria de votos, no que se refere a “serviços portuários”, vencida a relatora e as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Erika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Liziane Angelotti Meira.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte VALE S.A., com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 3302-005.646**, de 24 de julho de 2018, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa, 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.

**DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.**

A jurisprudência majoritária do CARF sustenta que o conceito de insumos, no âmbito das contribuições não-cumulativas, pressupõe a relação de pertinência entre os gastos com bens e serviços e o limite espaço-temporal do processo produtivo. Em outras palavras, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços que venham a ser consumidos antes de iniciado o processo ou depois que ele tenha se consumado. Despesas portuárias não se subsumem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização para os quais, há expressa previsão normativa para seu creditamento, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

**FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

**Por ausência de previsão legal, as despesas com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio contribuinte não geram direito ao crédito das contribuições sociais não cumulativas.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário,

vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Diego Weis Jr e Raphael Madeira Abad que davam provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre serviços portuários. Designado o Conselheiro Vinícius Guimarães para redigir o voto vencedor.

(grifos nossos)

Não resignado com o acórdão, o Contribuinte VALE S.A. interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (1) nulidade do procedimento por indeferimento da produção da prova pericial; (2) compulsoriedade da aplicação da decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR; (3) direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com serviços portuários; (4) direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com frete para transporte de produtos acabados *intercompany*; e (5) direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com projetos, estudos e serviços de geologia.

Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos nºs 9202-002.819 e Resolução nº 3302-000.401 (1); 9303-007.562 (2); 3402002.525 (3); 3803-003.749 e 9303-006.889 (4); e 3403-003.378 (5), respectivamente.

Nesse sentido, em sede de exame de admissibilidade (e-fls. 1.720 a 1.730), conforme despacho 3ª Seção de Julgamento/3ª Câmara, de 18 de janeiro de 2019, proferido pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção, foi dado seguimento parcial ao recurso especial do Contribuinte, para que seja rediscutida a seguinte matéria: direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com frete para transporte *intercompany* de produtos acabados.

Interposto agravo pelo Contribuinte (e-fls. 1.746 a 1.757), o mesmo foi acolhido pela Presidência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (e-fls. 1.761 a 1.769), com a determinação de retorno dos autos à 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento para **novo exame de admissibilidade** dos itens (3) “direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com serviços portuários” e (5) direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com projetos, estudos e serviços de geologia” alegadas pela interessada, **antes da apreciação das razões apresentadas pela agravante acerca da negativa de seguimento expressa** em relação às matérias (1) “Nulidade do procedimento por indeferimento da produção da prova pericial” e (2) “obrigatoriedade de observância do REsp nº 1.221.170/PR (acórdão paradigma nº 9303-007.562)”.

Em novo e complementar despacho de admissibilidade de recurso especial (e-fls. 1.771 a 1.775), de 14 de abril de 2021, foi dado seguimento parcial ao recurso para admitir também as matérias do direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre “estudos de solo/geologia, sondagens e prospecção”, como insumos de que trata o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e quanto aos serviços portuários serem considerados como armazenagem e frete na operação de venda, aptos a gerarem créditos de acordo com o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Na sequência, o Contribuinte apresentou petição reiterando os termos do agravo (e-fls. 1.783 a 1.786), requerendo o prosseguimento do recurso especial quanto à realização da

prova pericial ou de diligências, pleiteados com base no princípio da verdade material; e à aplicação do entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR.

Sobreveio, então, despacho em agravo (e-fls. 1.789 a 1.795), de 15 de março de 2021, acolhendo o recurso para dar seguimento ao apelo especial no que tange à “obrigatoriedade de observância do REsp nº 1.221.170/PR (acórdão paradigma nº 9303-007.562)”.

Dessa forma, ao recurso especial do Contribuinte VALE S.A. foi dado prosseguimento para rediscussão com relação aos seguintes itens:

- (i) direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com frete para transporte *intercompany* de produtos acabados;
- (ii) direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre “estudos de solo/geologia, sondagens e prospecção”, como insumos de que trata o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003;
- (iii) quanto aos serviços portuários serem considerados como armazenagem e frete na operação de venda, aptos a gerarem créditos de acordo com o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003; e
- (iv) obrigatoriedade de observância do REsp nº 1.221.170/PR.

Em sede de contrarrazões, a Fazenda Nacional postulou, no mérito, a negativa de provimento ao recurso especial do Contribuinte.

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

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

## 1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte VALE S.A. 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, nos termos do despacho de admissibilidade de e-fls. 1.771 a 1.775 e do despacho em agravo de e-fls. 1.789 a 1.795.

## 2 Mérito

Tendo em vista que esta Relatora restou vencida quanto ao conhecimento do recurso, prevalecendo no Colegiado a decisão pelo conhecimento parcial do mesmo (somente com relação às matérias “frete de transferência de produtos acabados” e “serviços portuários”), a análise de mérito também se restringirá às mesmas.

No mérito, a controvérsia trazida em sede de recurso especial pelo Contribuinte VALE S.A. traduz-se no reconhecimento do direito ao crédito da contribuição não-cumulativa da COFINS com relação (i) às despesas com frete para transporte intercompany de produtos acabados; (ii) quanto aos serviços portuários serem considerados como armazenagem e frete na operação de venda, aptos a gerarem créditos de acordo com o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003. Além disso, foi readmitida a discussão referente à (iii) obrigatoriedade de observância do REsp nº 1.221.170/PR ao analisar o caso em apreço.

Previamente à análise do item específico do insumo em discussão, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, alinhado com a obrigatoriedade de observância do REsp nº 1.221.170/PR pelos Conselheiros do CARF, conforme disposição regimental, para então verificar o direito ao creditamento dos itens específicos.

### 2.1 CONCEITO DE INSUMO

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

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

---

<sup>1</sup> **Lei nº 10.637/2002 (PIS).** Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...].

**Lei nº 10.833/2003 (COFINS).** Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...]

<sup>2</sup> **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do

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

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

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

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

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

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

---

Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (grifou-se)

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que “O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.”

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

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

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

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

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

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

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



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

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

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

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

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

O acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR foi proferido pela sistemática dos recursos repetitivos, tendo já ocorrido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento<sup>3</sup>. Assim, conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

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

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

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

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

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

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

---

<sup>3</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a quaestio veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.

(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

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

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

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

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

“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.”

O contribuinte VALE S.A. é empresa mineradora que se dedica à produção do minério de ferro, pelotas e níquel, além de atuar a partir de logística própria para a distribuição e movimentação dos seus produtos.

(i) direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com frete para transporte *intercompany* de produtos acabados;

No julgamento do recurso voluntário, entendeu o Colegiado *a quo* por manter a glosa sobre os créditos das contribuições sociais para a COFINS referentes aos gastos com frete para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, sob o fundamento, em síntese, de ausência de previsão legal.

No caso dos autos, trata-se de frete de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do Sujeito Passivo por questões de praticidade na logística. Trata-se de parte do processo produtivo do Contribuinte e, portanto, podendo ser enquadrado no conceito de insumo do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Constituem-se em despesas suportadas pela Recorrente em virtude dos serviços prestados pela MRS LOGÍSTICA S/A, no

transporte de minério no modal ferroviário entre a mina e o Porto, bem como pela LOG-IN LOGÍSTICA INTERMODAL S/A, pertinente ao transporte marítimo do produto.

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

Nesse aspecto, merece reforma o acórdão recorrido, conforme entendimento já manifestado por esta 3ª Turma da CSRF:

Acórdão 9303-009.680

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

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

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

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

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

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

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

SÚMULA CARF nº 125

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

(grifo nosso)

Nesse ponto, deve ser provido o recurso especial do Contribuinte para o reconhecimento do direito ao crédito com relação aos fretes.

(ii) quanto aos serviços portuários serem considerados como armazenagem e frete na operação de venda, aptos a gerarem créditos de acordo com o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003; e

Com relação aos serviços portuários, em seu recurso especial o Contribuinte argumenta que:

[...]

14. Ademais, de toda forma o r. acórdão recorrido perpetra uma equivocada segregação em relação ao processo produtivo da Recorrente, que é absolutamente integrado, do ponto de vista logístico.

Trata-se de um erro de premissa diante do contexto operacional e econômico da mineração no Brasil e no Mundo, atividade esta que, para se viabilizar economicamente, só pode ser concebida se estiver integrada à mineração stricto sensu toda a estrutura logística (ferrovia, no caso, e Porto) para escoamento da produção. Isto é, as despesas incorridas em toda a cadeia logisticamente integrada à mineração são, por critério econômico, operacional e até contábil, ligadas à produção, não sendo lícito desconsiderar sumariamente - como efetivado - créditos oriundos de despesas atreladas àquelas atividades.

**Oportuno registrar, pois, que os serviços portuários consistem na recepção dos vagões, desembarque e agrupamento do minério, e seu reembarque de forma diferente. É evidente, a esta altura, que os serviços portuários compreendem etapa indissociável do processo produtivo da Recorrente, sobretudo com relação ao transporte da mercadoria, nele compreendidos o descarregamento, carregamento e acondicionamento da mercadoria.**

Pela mesma lógica do supracitado entendimento do E. STJ, portanto, e em uma análise sistêmica do artigo 3º da Lei n.º 10.637 e atenta à finalidade da não-cumulatividade, que é mais que mero benefício ao contribuinte, mas, sim, diretriz constitucional ancorada, ao cabo, no princípio da capacidade contributiva, por buscar onerar a cadeia produtiva apenas do valor que cada participante agrega ao produto ou serviço, seria de toda forma de rigor a concessão do direito ao crédito por se tratar de insumo ao processo produtivo.

15. Destarte, é indene de dúvidas que o r. acórdão n.º 3402-002.525 (paradigma) merece prevalecer e, conseqüentemente, há que ser reconhecido o direito de crédito da contribuinte nesta parcela.

Depreende-se que os serviços portuários em questão referem-se à recepção dos vagões, desembarque e agrupamento do minério, seguido do seu reembarque de forma diferente. Compreendem, portanto, o “descarregamento, carregamento e acondicionamento da mercadoria”, o que se enquadra na hipótese de crédito do inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003 sobre armazenagem e frete:

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

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

Ainda que o recurso especial tenha sido admitido com base no inciso IX, o próprio dispositivo remete o creditamento na armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II do art. 3º:

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;

[...]

O inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, portanto, permite o creditamento com as despesas de armazenagem e frete na “operação de venda”, desde que sejam suportados pelo vendedor, conceito no qual se enquadram os gastos de serviços portuários suportados pelo Contribuinte VALE S.A, devendo ser reconhecido o direito ao creditamento.

Assim, deve ser dado provimento ao recurso especial do Contribuinte para: (a) reconhecer a obrigatoriedade de observância dos critérios da relevância e essencialidade do REsp nº 1.221.170/PR; (b) deferir o direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com frete para transporte *intercompany* de produtos acabados; e (c) deferir o crédito quanto aos serviços portuários por serem considerados como armazenagem e frete na operação de venda, aptos a gerarem créditos de acordo com o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

### 3 Dispositivo

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial do Contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Fl. 16 do Acórdão n.º 9303-013.921 - CSRF/3ª Turma  
Processo nº 16682.904225/2011-14

## Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator designado.

Externo no presente voto minha divergência em relação ao posicionamento da relatora, no que se refere ao conhecimento (especificamente para “direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre estudos de solo/geologia, sondagens e prospecção” e “obrigatoriedade de observância do REsp n. 1.221.170/PR”) e em relação ao mérito (nos temas “tomada de créditos das contribuições não cumulativas sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa” e “tomada de créditos das contribuições não cumulativas sobre serviços portuários na exportação”).

### Do conhecimento

No que se refere ao conhecimento, não há qualquer dissidência jurisprudencial entre paradigma colacionado (Acórdão 9303-007.562) e acórdão recorrido sobre a aplicação ou não do precedente vinculante do STJ (RE 1.221.170/PR), como bem registrado no exame originário de admissibilidade. Não há sinal ou vestígio no acórdão recorrido de desconsideração do teor do julgado do STJ. Pelo contrário, o recorrido expressamente admite a tomada de créditos em relação a “bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente”.

Em relação a “estudos de solo/geologia, sondagens e prospecção”, o exame de admissibilidade originário bem destacou a ausência de prequestionamento, salientando que “não há que se falar em ‘reexame’ pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, se a matéria sequer foi examinada no acórdão recorrido”.

No primeiro despacho em agravo, entendeu-se que, de fato, não houve análise expressa desse tema, mas que, pela interpretação de que não teria havido omissão, em acórdão de embargos, o tema teria sido objeto de negativa de provimento, implicitamente. Concluiu-se em tal despacho que “há de se entender que o colegiado abordou os itens ora em discussão, mesmo que de forma englobada com os demais mencionados no agravo, e negou que eles pudessem configurar insumos por força da definição de insumos que adotou”.

Isso só endossa os termos do despacho de admissibilidade original, no qual se assentou que não houve detecção de divergência específica em relação ao tema.

No mais, o paradigma invocado (Acórdão 3403-003.378) analisa questões probatórias, admitindo os créditos em relação ao que foi comprovadamente vinculado à atividade produtiva. Assim, ainda que superada a ausência de prequestionamento específico, não se detecta, entre acórdão recorrido e paradigma colacionado, efetiva divergência de entendimento sobre a aplicação de uma mesma norma a casos semelhantes. Veja-se o que dispõe o acórdão recorrido, ao tratar de itens recursais como “serviços portuários”, “projetos e estudos de engenharia e geologia”; “lavagem de roupas comuns” e “serviços de chaveiro”, entre outros:



*“Exceção feita aos serviços portuários, **os demais serviços foram genericamente questionados pela Recorrente**, merecendo, assim, idêntico resultado do item tratado no tópico anterior, qual seja, manutenção da glosa” (grifo nosso).*

Por tais razões, entendi que o conhecimento do recuso deveria ser restrito a “frete de transferência de produtos acabados” e “serviços portuários na exportação”, no que fui acompanhado pela maioria do colegiado.

### Do mérito

No que se refere ao mérito, as razões de decidir em relação a ambos os temas (“frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos” e “serviços portuários na exportação”) são semelhantes.

Assim como os fretes de produtos acabados, os serviços portuários na exportação notoriamente ocorrem após a conclusão do processo produtivo, o que impede que sejam considerados “insumos” necessários à obtenção do produto final. Em adição, esses serviços portuários, assim como os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição, cristalinamente não constituem “frete na venda”, o que impossibilita a tomada de crédito com base no inciso IX do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas.

Portanto, o amparo jurídico para o crédito, em ambos os casos, revela-se frágil.

Sobre o mérito, assim, as razões de divergência para “serviços portuários na exportação” são, basicamente, as mesmas presentes em tema frequentemente debatido nesta Câmara uniformizadora: os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

O tema dos fretes de produto acabados entre estabelecimentos, em composição recente da CSRF, continua a ser decidido (a exemplo dos serviços portuários) contingencialmente, longe de externar um posicionamento sedimentado. Veja-se o resultado registrado em ata para o Acórdão 9303-013.338 (processo administrativo nº 10480.722794/2015-59, julgado em 20/09/2022):

*“...por maioria de votos, deu-se **provimento em relação a frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, vencidos os Cons. Rosaldo Trevisan, Jorge Olmiro Lock Freire, Vinícius Guimarães e Liziane Angelotti Meira** (o **Cons. Carlos Henrique de Oliveira acompanhou o relator pelas conclusões em relação a tal tema**, por entender aplicável ao caso apenas o inciso IX do art. 3º das Leis de regência das contribuições)” (grifo nosso)*

Não se pode afirmar, categoricamente, qual é a posição conclusiva na apreciação de tal tema, na CSRF. Aparentemente, na composição recente da 3ª Turma da CSRF, metade dos conselheiros (Cons. Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Ana Cecilia Lustosa da Cruz) entende que tal crédito seria duplamente admissível, tanto com base no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições (“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”), quanto com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”).

Também em relação aos serviços portuários na exportação, cabe indagar se quem concede crédito entende tratar-se tais rubricas de insumos ou de fretes na venda.

Relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, 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.

E o REsp nº 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio *web* do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente:** gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (*grifo nosso*)

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (*grifo nosso*)

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

“(…) 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. (...)” (*grifo nosso*)

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”, a exemplo dos “fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa” e dos “serviços portuários na exportação”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Ou, como a ausência de serviços portuários posteriores à conclusão do processo produtivo afetaria a obtenção do produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado ou sofreu serviços em porto, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. O raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes, assim como para serviços portuários na exportação.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei nº 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“*frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*”), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos ou a prestação de serviços portuários na exportação, inequivocamente, não constitui uma venda.

Pelo exposto, ao examinar atentamente textos legais e precedentes do STJ, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise. E, com base nessas mesmas razões de decidir, não cabe o crédito em relação a serviços portuários na exportação, igualmente realizados após o processo produtivo, e sem caracterizar fretes na venda.

**Conclusão**

Diante do exposto, voto por **conhecer parcialmente** do recurso apenas em relação a “frete de transferência de produtos acabados” e “serviços portuários na exportação”, e, no mérito, em **negar provimento** ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan