



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



**Processo nº** 10880.941561/2012-06  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.685 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 8 de dezembro de 2021  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
MFB MARFRIG FRIGORÍFICOS BRASIL S/A

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

PROVA DOCUMENTAL. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRODUÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.

Nos termos do art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 que regula o processo administrativo fiscal, a prova documental será apresentada na impugnação ou manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o recorrente fazê-lo em outra oportunidade processual, ressalvadas as hipóteses de demonstração da impossibilidade de sua apresentação oportuna.

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

**COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.**

O frete utilizado para o transporte de insumos e produtos em elaboração dentro ou entre os parques fabris do contribuinte são considerados insumos do processo produtivo, nos termos do inc. II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

**COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS. ENTRE ESTABELECIMENTOS.**

O frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte não geram créditos das contribuições sociais não cumulativas. Não é insumo, conquanto o processo produtivo já se encerrou, e nem se trata de frete na operação de venda, tendo em vista que essa não se realizou. Precedentes do STJ.

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, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire (relator), Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento parcial para restabelecer a glosa sobre os custos de frete na aquisição de insumos desonerados. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, em negar-lhe provimento, nos seguintes termos: (i) pelo voto de qualidade, com relação aos fretes de produto acabado, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento (ii) por maioria de votos, quanto à matéria preclusão, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

**Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, em face do acórdão n.º 3401-004.400, de 28/02/2018, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

**PROVA DOCUMENTAL. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRODUÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.**

**Nos termos do art. 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/72 (c/c art. 74, § 11 da Lei n.º 9.430/96), que regula o processo administrativo fiscal, a prova documental será apresentada na impugnação ou manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o recorrente fazê-lo em outra oportunidade processual, ressalvadas as hipóteses de demonstração impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.**

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ÔNUS PROBATÓRIO. CONTRIBUINTE.

A teor do art. 373, I, do Código de Processo Civil vigente (reprodução do art. 333, I do CPC/73), utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, é do autor do feito a prova dos fatos constitutivos do direito alegado, como sói ocorrer nas hipóteses de processos administrativos que albergam pedido de restituição de valores pagos indevidamente ou ressarcimento de direitos creditórios, onde o ônus probatório do cumprimento dos requisitos é do contribuinte, titular do direito reivindicado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo “insumo”, inserto no art. 3º, I, “b”, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, não pode ser equiparado restritivamente aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, próprios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, tal como detalhado no PN CST 65/79, tampouco extenso como os conceitos de custo de produção e despesas operacionais da legislação do IRPJ, arts. 290 e 299 do RIR/99 (Decreto n.º 3.000/99), consistindo em bens e serviços, inerentes e necessários à atividade da empresa, adquiridos e empregados diretamente na área de produção, desde que sofram a incidência das contribuições não cumulativas na etapa imediatamente anterior da cadeia produtiva.

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO. AJUSTES. NECESSIDADE.

A aferição da correta apuração da base de cálculo das contribuições não cumulativas perpassa a realização de ajustes, nos créditos e débitos, consistentes em glosas, acréscimos e realocações de valores, cumprindo ao agente fiscal nesse último caso, quando determinada despesa conferir direito a crédito, mas estiver classificada na rubrica equivocada, promover a sua transferência ao grupo correto de créditos, sob pena de gerar inconsistência e distorções indevidas no cálculo.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. SUSPENSÃO DA COBRANÇA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Consoante art. 32 da Lei n.º 12.058/09, as saídas de produtos classificados nas posições NCM que menciona, quando efetuada a aquisição por pessoa jurídica que industrialize

produtos das posições 01.02, 02.01 e 02.02, ocorrem com suspensão do pagamento das contribuições não cumulativas, sendo vedada a apropriação de créditos nessas hipóteses, a teor do art. 34, § 1º do mesmo diploma, pouco importando que os estabelecimentos adquirentes operem exclusivamente com a revenda, uma vez que o dispositivo se refere à pessoa jurídica e não ao estabelecimento.

**INSUMOS. COMBUSTÍVEIS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

As aquisições de lenha/bagaço para emprego como combustíveis, na condição de insumo, quando efetuadas de pessoas físicas não garantem o direito de crédito (art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/03), porquanto não sujeitas tais vendas à incidência das contribuições não cumulativas.

**CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. APURAÇÃO. PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL.**

Prevê o art. 8º, § 3º, I da Lei nº 10.925/04 que os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4 da NCM garantem crédito presumido no percentual de 60% (sessenta por cento) sobre as aquisições de insumos, sinalizando o parágrafo dez do mesmo dispositivo, incluído pelo art. 33 da Lei nº 12.865/13, que a expressão “produtos de origem animal” refere-se às mercadorias produzidas pela pessoa jurídica beneficiária e não aos insumos por ela adquiridos.

**CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. APURAÇÃO. AQUISIÇÕES DE BOVINOS PARA ABATE. EXPORTAÇÃO. VINCULAÇÃO NECESSÁRIA.**

Pela leitura dos arts. 33 e 37 da Lei nº 12.058/09, as aquisições de bovinos para o abate e produção de carne e derivados somente garantem crédito presumido da agroindústria quando vinculadas à produção de mercadorias destinadas à exportação, não havendo como reconhecer o creditamento para as operações atreladas ao mercado interno.

**DEVOLUÇÕES DE VENDAS REALIZADAS COM SUSPENSÃO DOS TRIBUTOS. DIREITO A CRÉDITO. DESCABIMENTO.**

As devoluções de vendas realizadas com suspensão das contribuições não cumulativas, por imperativo de ordem lógico-jurídica, não possibilitam a apropriação de créditos.

**FRETES. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

**Os fretes referentes às aquisições de insumos, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país, compõem o custo de aquisição dos insumos aplicados na produção, a teor dos arts. 289, § 1º e 290, I do Decreto nº 3.000/99, e, nessa condição, garantem o creditamento na apuração das contribuições não cumulativas.**

**FRETES. TRANSFERÊNCIAS DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

**Os fretes relativos às transferências de insumos e produtos em elaboração, entre as unidades fabris da pessoa jurídica, qualificam-se como serviços aplicados na produção de bens destinados à venda, com direito de crédito no art. 3º, II da Lei nº 10.833/03.**

**FRETES. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.**

**Não há respaldo legal para admitir a tomada de créditos em relação aos fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica ou centros de distribuição, ao passo que o ciclo de produção já se encerrou**

**e a operação de venda ainda não se concretizou, mesmo que ditas movimentações de mercadorias atendam a necessidades logísticas ou comerciais.**

PEÇAS DE REPOSIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DA PRODUÇÃO. GLOSA COMO INSUMOS. QUOTAS DE DEPRECIÇÃO. DIREITO. REALOCAÇÃO.

Uma vez que a autoridade fiscal tenha promovido a reclassificação de peças de reposição averbadas como insumos aplicados à produção, por se enquadrarem, pelas suas características, como bens passíveis de registro no ativo imobilizado, deve realocar ditos valores para a rubrica máquinas e equipamentos aplicados na produção, com crédito pelas respectivas quotas de depreciação, nos termos do art. 3º, VI, § 1º, III da Lei nº 10.833/03.

Recurso voluntário provido em parte.

### **RECURSO DA FAZENDA**

O recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 2449/2463), admitido pelo despacho de fls. 2525/2533 insurge-se contra a possibilidade de tomar créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins sobre os serviços de frete na aquisição de insumos e nas transferências de insumos e produtos em elaboração entre as unidades fabris da pessoa jurídica.

Em contrarrazões o contribuinte pede o improvimento do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

### **RECURSO DO CONTRIBUINTE**

Por sua vez, o contribuinte também apresentou recurso especial de divergência suscitando a revisão das seguintes matérias: 1) Possibilidade de juntada de provas em momento posterior ao da reclamação; 2) Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com lenha e bagaço de cana-de-açúcar; 3) Possibilidade de meros erros afastarem o direito creditório; 4) Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre despesas de arrendamento mercantil; e 5) Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre despesas com frete para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da firma.

Ao recurso especial do contribuinte foi negado seguimento, conforme despacho do presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 2786/2803). Agravado esse despacho, a presidente da CSRF deu seguimento parcial ao recurso especial do contribuinte somente para as matérias (fls. 2884/2903): 1) **Possibilidade de juntada de provas em momento posterior ao da reclamação;** e 5) **Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre despesas com frete para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da firma.**

Em contrarrazões, pede a Fazenda Nacional o improvimento do recurso especial interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire – Relator.

Os recursos especiais apresentados pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte são tempestivos e atendem aos demais pressupostos formais e materiais que possibilitam o seu conhecimento.

### CONCEITO DE INSUMOS

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 n.º 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. 3.º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI n.º 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**”.

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 n.º 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 n.º 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. Nessa situação, o crédito só é aplicável se foi adquirido de pessoa jurídica. São as mesmas condições de creditamento aplicáveis aos demais serviços utilizados como insumos.

**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.

## **RECURSO DA FAZENDA**

### **Possibilidade de crédito sobre o frete na aquisição de insumos**

Como visto no item 1 do tópico anterior. Este serviço de frete não é insumo do processo produtivo, mas permite o crédito ao agregar custo ao insumo adquirido. Portanto o direito ao crédito é condicionado a que o insumo adquirido gere também crédito das contribuições ao PIS e a Cofins. Por exemplo, ao adquirir insumo que prevê o aproveitamento do crédito presumido da agroindústria, o crédito gerado pelo frete também o será na proporção do correspondente crédito presumido. Ou seja, o crédito do frete acompanha o mesmo creditamento

do insumo adquirido, de forma que se o insumo não gerar direito ao crédito, o frete também não dará direito a esse crédito.

De forma, que nesse quesito em específico, voto por dar provimento parcial ao recurso especial fazendário, no sentido de que o frete na aquisição de insumos só é permitido ao agregar custo ao insumo.

### **Possibilidade de crédito sobre o frete na movimentação de insumos e produtos em elaboração entre os estabelecimentos fabris.**

Conforme estabelecido no item 3, acima, 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. Nessa situação, o crédito só é aplicável se foi adquirido de pessoa jurídica. São as mesmas condições de creditamento aplicáveis aos demais serviços utilizados como insumos.

Diante do exposto nego provimento ao recurso especial fazendário nessa matéria.

## **RECURSO DO CONTRIBUINTE**

### **Possibilidade de crédito de frete na transferência de produtos acabados**

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.

Importante ressaltar que esse tem sido o entendimento do STJ, como por exemplo no julgamento do REsp 1.745.345, decisão publicada em 18/06/2019, cujos excertos transcrevo abaixo:

(...)

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. CONCLUSÕES FÁTICOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

(...)

2. Em casos que tais, **esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS A TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O direito ao creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, decorre da utilização de insumo que se incorpora ao produto final, e desde que vinculado ao desempenho da atividade empresarial.

2. **As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Precedentes.

3. "A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013) .

4. Agravo regimental desprovido" (STJ, AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, DJe de 14/12/2015)."TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.

5. Recurso Especial não provido" (STJ, REsp 1.147.902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2010)."TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

3. A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica. Precedentes.

4. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/02/2013).

**Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".**

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial nesta matéria.

### **Possibilidade de apresentação de provas após a impugnação**

O contribuinte pretende que sejam analisados possíveis elementos de prova que teriam sido apresentados em seu recurso voluntário. Reclama o princípio da verdade material e a aplicação da Lei nº 9.784/99.

Importante então lembrar os fatos processuais, no sentido de verificar quais seriam esses elementos apresentados e as circunstâncias de sua apresentação. Veja como o acórdão recorrido descreveu uma parte dos fatos:

(...)

O procedimento fiscal teve início em 02/05/2012 e o despacho decisório correspondente prolatado em 03/05/2013, sendo esse intervalo de 01 (um) ano tempo suficiente para a preparação dos documentos, planilhas e demonstrativos que ampararam o preenchimento do DACON e permitiram a apuração das contribuições não cumulativas que originaram os pedidos de ressarcimento examinados (efl. 1.993).

(...)

Cumprе lembrar que já na própria manifestação de inconformidade, o contribuinte pede de maneira genérica prazo adicional para apresentação de documentos. Tratou isso em um único parágrafo da seguinte maneira:

(...)

Nesse sentido, com o intuito de comprovar o alegado a impugnante protesta pela posterior juntada de notas fiscais e planilhas comprobatórias dos valores de serviços adquiridos, as quais deram origem aos créditos ora pretendidos.

(...)

Tratam-se de documentos que deveriam estar em sua posse em relação aos quais tinha a obrigação de tê-los disponibilizados durante a fiscalização aberta justamente para que ele pudesse demonstrar o seu direito pretendido. Não os apresentou durante a fiscalização e nem na manifestação de inconformidade, e nem depois dela, no interstício de longos 9 meses entre a data da apresentação de sua defesa, 11/06/2013, e a data do julgamento da DRJ, 26/03/2014. Destaca-se também que nem se deu ao trabalho de explicar a razão de sua não apresentação nos prazos legais.

Em seu recurso voluntário reitera o pedido, agora alegando o princípio da verdade material e a aplicação do art. 29 da Lei nº 9.784/99, mas novamente não se dá ao trabalho de explicar as razões da não apresentação dos documentos nos momentos previstos no Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal. Vejam ainda o seguinte trecho de seu recurso voluntário:

Nesse sentido, com o intuito de comprovar o alegado, a Recorrente informa que transmitirá via Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – SVA as planilhas comprobatórias dos valores de serviços adquiridos, as quais demonstram a origem dos créditos pretendidos.

Em outros trechos quase idênticos:

Nesse sentido, com o intuito de comprovar o direito ao crédito em sua integralidade, a Recorrente informa que transmitirá via Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – SVA as planilhas que demonstram todas as aquisições de bens para revenda com direito ao crédito, comprovando, assim, o direito ao crédito em sua integralidade.

(...)

Ademais, com o intuito de comprovar o direito ao crédito em sua integralidade, a Recorrente informa que transmitirá via Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – SVA uma planilha que contém a descrição de todas as operações que compuseram a base de cálculo dessa rubrica no DACON e que deram origem aos créditos pretendidos.

(...)

Por fim, com o intuito de comprovar o direito ao crédito em sua integralidade a Recorrente junta aos autos a planilha, ora anexa, que demonstra todos os valores informados a título de "Arrendamento Mercantil", os quais deram origem aos créditos ora pretendidos.

Observa-se que o contribuinte pretende comprovar valores de serviços e de aquisições de bens com apresentação de planilhas. Evidentemente que planilhas não são elementos de provas. Mais uma vez constata-se a forma lacônica em que se manifesta a respeito de provas supostamente existentes e ainda pede que sejam consideradas em nome do princípio da verdade material. Nas três informações de juntada de provas ele alega que serão juntadas, porém no último trecho ele afirmou que juntou provas do "arrendamento mercantil".

Constata-se a apresentação, anexada ao recurso voluntário, de cópias de contratos de locação, inclusive um de natureza residencial, acompanhada de planilha de lançamento contábil. São documentos que estão ou deveriam estar de posse da contribuinte desde sua origem e que não justificam a demora de cerca de 3 anos para a sua juntada aos autos, de 02/05/2012, início do procedimento fiscal, a 17/06/2015, data da apresentação do recurso voluntário. Nem sequer apresenta justificativa para tal lapso de tempo.

Impende esclarecer que o prazo para o contribuinte apresentar a sua defesa com os elementos de prova está prescrito nos art. 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, **será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias**, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

(...)

§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual**, a menos que: [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

(...)

Art. 17. **Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada** pelo impugnante. [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#)

Com efeito, não há qualquer reparo a ser feito no acórdão recorrido. Pela cronologia dos fatos, acima especificados, é evidente a intempestividade da apresentação de referidos documentos, transbordando todos os limites do bom senso a respeito dos prazos processuais. Incabível o argumento do contribuinte de que a falta de sua análise resulta em cerceamento do amplo direito de defesa.

Não consegui vislumbrar em qual dos itens de exceção do § 4º do art. 16 do PAF, acima transcrito, o contribuinte se encaixa. Como disse anteriormente, em suas defesas, desde a manifestação de inconformidade, jamais esclareceu as razões para a não apresentação tempestiva dos documentos.

Entendo que até é possível a admissão de elementos de prova apresentadas além do prazo legal em nome dos princípios da verdade material e do amplo direito de defesa. Mas somente naquelas situações em que a prova extemporânea é muito contundente e não deixa margens a dúvidas quanto ao direito alegado. Com o devido respeito, mas acatar provas em fases processuais posteriores, sem qualquer justificativa plausível e colaborar com o tumulto processual que caminha em direção contrária a outros princípios como o da preclusão processual, permitindo ao recorrente suprimir provas em algumas instâncias de julgamento, penso que não é o melhor caminho.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer e dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, no sentido de que os fretes na aquisição de insumos somente geram créditos na mesma proporção do crédito gerado pelo insumo. Quanto ao apelo especial do contribuinte, conheço e nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

## Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Redator designado.



O colegiado, por maioria de votos, divergiu do i. relator quanto ao direito a crédito de COFINS sobre os valores relativos a fretes na aquisição de insumos desonerados. O relator, concordando com as alegações da Fazenda Nacional, entendeu que os fretes na aquisição de insumos somente geram créditos na mesma proporção do crédito gerado pelo insumo.

Não é o nosso entendimento.

Ainda que algumas mercadorias/insumos adquiridos estejam sujeitos à alíquota zero, tal desoneração não impossibilitaria, por si só, o direito ao crédito do PIS e da COFINS quando tais prestações estejam sujeitas à incidência das contribuições.

Assim como o i. relator, na interpretação do dispositivo legal que permite o creditamento das contribuições na aquisição da mercadoria para revenda ou do insumo, partimos da composição de seu custo de aquisição. O Decreto-Lei n.º 1.598/1977 prevê que o custo de aquisição de mercadorias ou de produção compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte (artigos 289 e 290 do RIR/99, e 301 e 302 do RIR/2018):

#### **Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977**

##### **Custo dos Bens ou Serviços**

Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda **compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte** e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo; [...]

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, de forma a estabelecer o tratamento contábil para os estoques, emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 16 com a seguinte definição de custo de aquisição (texto da revisão 1):

#### COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

##### PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16(R1) [...]

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros **diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços**. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Alterado pela Revisão CPC 01)

Dessa forma, partindo-se da premissa de que o custo com transporte faz parte do custo de aquisição do insumo (inciso II, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002) ou da mercadoria para revenda (inciso I, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002), temos que uma parte do custo foi tributada (frete), com direito a crédito, e parte do custo não foi tributada (mercadoria/insumo), sem direito a crédito.

Aqueles que entendem pela impossibilidade do creditamento partem do disposto no §2º, inciso II, do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003. Entretanto, a vedação legal refere-se a parcela

do custo que não foi objeto de pagamento das contribuições, e não a parte do custo do insumo/mercadoria que foi regularmente tributária, conforme dispõe o inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002:

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.

Entendo que a interpretação dada pela autoridade fiscal, no sentido de dar o mesmo tratamento do produto transportado ao frete, não seria a mais recomendada para o caso em análise, considerando a previsão legal que trata do direito ao creditamento. O comando normativo acima transcrito (inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003) impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, mas não veda o direito a crédito sobre os serviços de transporte tributados efetuados com bens desonerados. E vedar a possibilidade de crédito no frete tributado pela alegação de desoneração da mercadoria/insumo transportada violaria o princípio da não-cumulatividade para o PIS e COFINS.

Na aquisição de mercadorias para revenda ou de insumos para a produção, o preço pago pelo adquirente pode incluir a entrega em seu estabelecimento ou não, nesse caso ficando por sua responsabilidade a contratação do serviço de transporte junto a outra pessoa jurídica (transportadora) para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que possa ter a destinação prevista (revenda, estoque ou produção). O serviço de transporte, o frete, é tributado pelo PIS e COFINS, enquanto receita da transportadora. Ainda que tal dispêndio faça parte do custo de aquisição da mercadoria/insumo, tal contratação é uma operação autônoma em relação a aquisição do item transportado, e não há previsão legal para impedir o creditamento, em caso de ser receita tributável pelo prestador.

Portanto, por inexistência de vedação legal, há de se admitir o direito ao crédito sobre os dispêndios com fretes tributados na aquisição dos insumos/mercadorias desonerados.

Diante do exposto, o colegiado, por maioria de votos, negou provimento ao recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em relação à glosa sobre os custos de frete na aquisição de insumos desonerados.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes