



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.727878/2011-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.028 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2021
Recorrente KOWALSKI ALIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

APURAÇÃO DE DÉBITOS. SAÍDAS COM SUSPENSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES. REQUISITOS NA EMISSÃO DA NOTA FISCAL.

Pouco importa que as vendedoras não tenham feito constar na nota fiscal a anotação de "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", nos termos exigidos pela Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006 (art. 2º, § 2º). Os arts. 3º e 4º da IN SRF nº 660/2006 não se referem a obrigatoriedade do atendimento ao quanto disposto no art. 2º, § 2º, como condição para a aplicação da suspensão. Nem poderiam, tendo em vista que a anotação na nota fiscal por ele determinada tem natureza meramente acessória.

A determinação contida no art. 2º, § 2º, da IN SRF nº 660/2006 está voltada a proteger o adquirente da mercadoria, para que este tenha ciência de que esta operação não sofreu a incidência das contribuições e que, portanto, não poderá gerar créditos. Tal informação é essencial para o adquirente na tomada de decisão sobre a aquisição do bem, tanto em relação ao preço cobrado pelo vendedor, quanto em relação ao conhecimento de que não poderá descontar créditos.

CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na "operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao pedido do Recorrente para que sejam excluídas

da base de cálculo das contribuições as notas fiscais referentes a vendas que atendem às condições do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 660/2006 para a suspensão da incidência dos tributos, independentemente de nelas constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS"; e (ii) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, para dar provimento ao recurso para reverter a glosa dos créditos sobre fretes decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. Vencidos os conselheiros Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Lázaro Antônio Souza Soares (relator), Jorge Luís Cabral e Pedro Sousa Bispo, que negavam provimento neste ponto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Sílvia Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luís Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Ribeirão Preto (DRJ-RPO):

Trata o presente processo de autos de infração relativos à Contribuição para o PIS, no valor de R\$111.647,55, **e da Cofins**, no valor de R\$514.255,35, nos quais constam, além da apuração das contribuições citadas, os enquadramentos legais (fls.973/1057).

O "Relatório de Fiscalização" (fls.1058/1060) contém os fatos e atos narrados, contemplando a fundamentação fática que deu suporte aos lançamentos ora em litígio, **nos seguintes termos**:

(...)

3. Durante a análise dos arquivos digitais de notas fiscais apresentados pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal de 27/12/2010 (Termo de Recebimento de Documentos de 09/02/2011), verificou-se que o contribuinte havia tributado receitas decorrentes das saídas de mercadorias acobertadas por diversas notas fiscais à alíquota zero, tanto para o PIS, quanto para a Cofins, sem base legal aparente para tanto, em função da classificação tarifária dos produtos (NCM) e da atividade por ele desenvolvida.

4. Foi emitido o Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 0003, de 18/02/2011, o qual, em seu item nº 1, questionava o contribuinte acerca deste fato, ao que o contribuinte apresentou resposta datada de 14/03/2011 na qual esclarecia os fatos questionados pela fiscalização.

5. Contudo, o próprio contribuinte admitiu que as notas fiscais constantes do 2º e do 3º Esclarecimentos de sua resposta haviam sido indevidamente NÃO tributadas. Assim, são lançadas as contribuições (PIS e Cofins) incidentes sobre as respectivas receitas, conforme demonstrativos em anexo (totalizado por mês).

6. Já em relação às notas fiscais relacionadas no 4º Esclarecimento da resposta do contribuinte datada de 14/03/2011, verificou-se, em visita ao estabelecimento matriz da empresa, que nas mesmas não constava a expressão determinada pelo art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 660/2006 ("Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo correspondente."), o que foi comunicado ao contribuinte por intermédio do item 3 do TIF nº 0005, de 10/06/2011, para manifestação.

(...)

8. Portanto, lançam-se as contribuições incidentes sobre as receitas correspondentes às notas fiscais objeto do 4º Esclarecimento (item 1 do TIF nº 0003), conforme resposta do contribuinte datada de 14/03/2011, já que estas não poderiam ser sujeitas à suspensão das contribuições, por não atender ao disposto no art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.925/2004 e art. 2º, § 2º, da IN SRF nº 660/2006.

(...)

11. Durante a visita da fiscalização, após análise dos arquivos digitais de notas fiscais apresentados pela empresa e da verificação física das notas fiscais/conhecimentos de transporte, foi constatado que a empresa se utilizou de valores de fretes interestabelecimentos (transferências de produtos da (matriz para filial) na apuração dos créditos de PIS e de Cofins no período de 2007 a 2008, o que não encontra amparo na legislação (Solução de Divergência da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 02, de 24/01/2011 (DOU de 02/02/2011); PIS: art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e art. 15 da Lei nº 10.833/2003; Cofins: art. 3º, incisos II e IX, da Lei nº 10.833/2003).

(...)

16. Houve créditos descontados indevidamente em janeiro de 2007 e janeiro de 2008 para os créditos vinculados a aquisições no MI vinculados a receitas não tributadas no MI porque os respectivos saldos do ano anterior foram objeto de pedido de ressarcimento e compensação (ver planilha "Saldo de Créditos e PER/DComps") e todo o crédito apurado pelo contribuinte foi deduzido do valor a recolher das contribuições (ver planilha "Cálculo das Contribuições - Dacon", que resume a apuração das contribuições feita pelo contribuinte nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - Dacons).

17. Apesar de o contribuinte ter informado (resposta de 16/08/2011) que, destas transferências, R\$4.928.562,14 seriam relativas a transferências de insumos (Gérmem de Milho) a ser industrializada por filial da empresa, em consulta aos arquivos digitais de notas fiscais foi verificado que a matriz adquiriu apenas R\$510.766,30 deste produto nos anos de 2007 e 2008 (ver planilha "Aquisição de Gérmem de Milho - Matriz"), o que indica que o restante foi um subproduto do processamento de milho pela matriz.

Cientificada dos autos de infração, a interessada apresentou impugnação, tecendo seus argumentos conforme segue:

(...)

II. PRELIMINARMENTE - DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

(...)

Conforme se depreende do Auto de Infração guerreado, não há observância à descrição do fato de forma precisa, um dos requisitos imprescindíveis a sua validade.

Verifica-se, em verdade, no Auto de Infração ora vergastado, uma diversidade de dispositivos legais, que englobam diversas situações simplesmente "jogados" pelo referido documento, na tentativa de enquadrar a empresa Impugnante em alguma hipótese que autorize a sua autuação.

A exposição dos fatos contida no Auto de Infração também não teve melhor sorte. A dubiedade na exposição das circunstâncias relacionadas com a exigência tributária é flagrante e decorrente da confusa e prolixa exposição de ideias.

(...)

III. DO DIREITO

III.I - DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/COFINS EM OPERAÇÕES NÃO TRIBUTADAS COM FUNDAMENTO EM MERO DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL

(...)

O parágrafo 2º, do artigo 9º da Lei nº 10.925/2001, mencionado como fundamentação do referido lançamento, determina que "a suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF".

Por sua vez, o parágrafo 2º do artigo 2º da Instrução Normativa nº 660/2006, igualmente mencionado no Auto de Infração, aponta que "nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão 'Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS'".

A referida determinação contida na Instrução Normativa nº 660/2006, aponta flagrantemente para a instauração de típico dever instrumental, ou seja, de um dever jurídico que consiste num comportamento de fazer ou não fazer algo no interesse dos entes arrecadatários. Por óbvio, não se confunde com a típica obrigação (dentre as quais se encontra a tributária) por lhe faltar elemento fundamental a este fim, qual seja, o cunho patrimonial imediato.

(...)

III.II - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DOS VALORES RELATIVOS AO FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS

III.II.I - DA NÃO-CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E O CONCEITO DE INSUMOS

(...)

III.II.II - DA ILEGALIDADE DA LIMITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS EFETIVADA PELA IN/SRF N. 404/2004

(...)

III.II.III - APROXIMAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS DO CONCEITO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS PARA A TOMADA DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS

(...)

Na análise pelo Relator, decidiu-se o retorno em diligência para a manifestação da autoridade lançadora competente sobre o processo produtivo da pessoa jurídica, tendo em vista as balizas contidas no REsp nº 1.221.170/PR e a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018.

Em atendimento, a Autoridade Fiscal elaborou o Relatório de Diligência juntado às fls.1317/1318, no qual assim se manifestou:

1) O auto de infração versa sobre:

a. Receitas indevidamente não tributadas (alíquota zero);

b. Vendas efetuadas com suspensão;

c. Fretes interestabecimentos.

2) A única situação sujeita a uma manifestação acerca da nova conceituação de insumo estabelecida pelo STJ seria a da letra 'c' e respectivos créditos, já que as demais versam sobre a tributação de receitas.

3) Em relação aos fretes interestabecimentos ('c'), à época do auto de infração, não foram considerados os respectivos créditos por conta do entendimento constante da Solução de Divergência Cosit nº 02/2011. (...) Cabe ressaltar que o local de origem dos fretes era um estabelecimento industrial que fabricava diversos produtos acabados (destinados ao consumo), o que, sem as informações solicitadas, permite inferir que o transporte dos insumos era atividade não essencial à produção das mercadorias destinadas à venda.

A Interessada foi intimada das conclusões da referida diligência e assim se manifestou (fls.1324/1325), após enumerar os produtos respectivos:

Note-se que todos os produtos em questão eram industrializados no estabelecimento de Rio Verde/GO e transferidos para o estabelecimento de Apucarana/PR para revenda.

A Autoridade Preparadora exarou o termo complementar de fl. 1327, nos seguintes termos:

RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA – COMPLEMENTAR

Em complemento ao relatório de diligência de fls. 1317/1318, que foi produzido em atendimento à Resolução nº 14-4.853 da 11ª Turma da DRJ/RPO (sessão de 11/12/2018), e considerando que a empresa, na resposta de 18/03/2019 (fls.1324/1325), esclareceu que os produtos transportados “eram industrializados no estabelecimento de Rio Verde/GO e transferidos para o estabelecimento de Apucarana/PR para revenda” (grifo nosso), informo que não há espaço para aplicação, no caso do auto de infração – glosa de despesas com fretes interestabecimentos, do REsp nº 1.221.170/PR, observando-se a delimitação da extensão e do alcance do referido julgado contida na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, pois resta claro que as despesas com fretes interestabecimentos não eram fundamentais ao processo produtivo das mercadorias (“teste de subtração”), já que eram relativas a uma fase posterior à sua fabricação.

Fica o contribuinte ciente de que é reaberto o prazo de 30 (trinta) dias para se manifestar acerca do relatório de diligência de fls. 1317/1318 e deste.

A Interessada apresentou o documento de fls. 1333/1336, no qual defende a legitimidade dos créditos nos seguintes termos:

Cumpra esclarecer que, de fato, os referidos fretes tratam de operações que visavam a transferência das mercadorias acabadas para o local de venda, qual seja, para estabelecimento pertencente a mesma empresa.

Entretanto, é inegável que tais despesas/custos se mostram essenciais ao exercício de sua atividade, ainda que não participem do processo produtivo diretamente, de forma que, devem implicar, no abatimento como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Inclusive, este é o entendimento que prevalece na Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) (...)

Desta feita, não há dúvidas que o frete interestabelecimentos de mercadoria acabada gera o direito ao crédito, uma vez que é essencial para a venda dos produtos.

Diante do exposto, aliado ao notório conhecimento jurídico que norteia Vossa Senhoria, reitera os termos da impugnação e requer a total improcedência do presente auto de infração.

É o relatório.

A 11ª Turma da DRJ-RPO, em sessão datada de 15/10/2019, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação. Foi exarado o Acórdão nº 14-98.852, às fls. 1339/1366, com a seguinte Ementa:

CRÉDITO. ARMAZENAGEM E FRETE NA TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA OU EM OPERAÇÕES QUE NÃO SÃO VENDAS. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou de transferências de produtos que não se enquadram em operações de venda.

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 22/10/2019** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 1388),

apresentou Recurso Voluntário em 18/11/2019, às fls. 1404/1419, basicamente reiterando os mesmos argumentos da Impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

I – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Alega o Recorrente que a mera descrição da suposta infração averiguada não pode conduzir à validade do Auto de Infração. Faz-se mister apontar com precisão o fato ensejador da autuação. Afirma que a dubiedade na exposição das circunstâncias é flagrante e decorrente da confusa e prolixa exposição de ideias.

Sustenta que tal fato ficou ainda mais evidente após a determinação de baixa em diligência do processo pela 11ª Turma da DRJ/POR, a qual, solicitou à instância preparadora informações acerca do processo produtivo da empresa, o que denotaria, a clara ausência de fundamentação do presente Auto de Infração, sem falar na descrição deficiente.

No entanto, ao analisar o Auto de Infração e o Relatório de Fiscalização, verifico que o Auditor-Fiscal identificou de forma bastante precisa as infrações tributárias cometidas pelo contribuinte. A infração referente às saídas não tributadas, inclusive, foi parcialmente reconhecida, tornando-se incontroversa:

5. Contudo, o próprio contribuinte admitiu que as notas fiscais constantes do 2º e do 3º Esclarecimentos de sua resposta haviam sido indevidamente NÃO tributadas. Assim, são lançadas as contribuições (PIS e Cofins) incidentes sobre as respectivas receitas, conforme demonstrativos em anexo (totalizado por mês).

Todas as infrações foram devidamente contestadas pelo contribuinte, demonstrando, pelo teor dos recursos, que o Recorrente teve perfeita compreensão das imputações que lhe foram feitas, não havendo como sustentar qualquer evidência de preterição do seu direito de defesa. A autuação, em verdade, foi elaborada de forma extremamente simples, sem que fosse possível a este Relator concordar que os fatos teriam sido “jogados” aleatoriamente.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar de nulidade.

II – DA ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/COFINS EM OPERAÇÕES NÃO TRIBUTADAS COM FUNDAMENTO EM MERO DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL

Afirma o Recorrente que a determinação contida no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa nº 660/2006 aponta para a instauração de típico dever instrumental, ou seja, de um “*dever jurídico que consiste num comportamento de fazer ou não fazer algo no interesse dos entes arrecadatórios*”, o que não se confunde com a típica obrigação tributária por lhe faltar elemento fundamental a este fim, qual seja, o cunho patrimonial imediato.

Sustenta que a pretensão do Fisco Federal de exigir da Recorrente o recolhimento dos tributos com fundamento exclusivamente em mero descumprimento de dever instrumental quando, na operação, há determinação expressa de lei no sentido da suspensão das referidas contribuições, demonstra-se totalmente desarrazoado.

Em seu entender, eventual descumprimento de dever instrumental, tal como alegado pela fiscalização no presente caso, poderia levar à aplicação de eventual multa (sanção), mas nunca à exigência dos tributos corretamente suspensos na operação.

Vejamos a legislação de regência, Lei nº 10.925/2004:

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **fica suspensa** no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, **quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso**; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, **quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei**; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, **quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo**. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - **aplica-se somente na hipótese** de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - **não se aplica nas vendas** efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º **A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF**. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Em atendimento ao quanto determinado pelo art. 9º, § 2º, a SRF publicou a Instrução Normativa SRF nº 660/2006:

DO ÂMBITO DE APLICAÇÃO

Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a comercialização de produtos agropecuários na forma dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004.

DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES

DOS PRODUTOS VENDIDOS COM SUSPENSÃO

Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

(...)

§ 1º Para a aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

DAS PESSOAS JURÍDICAS QUE EFETUAM VENDAS COM SUSPENSÃO

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

(...)

DAS CONDIÇÕES DE APLICAÇÃO DA SUSPENSÃO

Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e

III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

§ 1º Para os efeitos deste artigo as pessoas jurídicas vendedoras relacionadas nos incisos I a III do caput do art. 3º deverão exigir, e as pessoas jurídicas adquirentes deverão fornecer:

I - a Declaração do Anexo I, no caso do adquirente que apure o imposto de renda com base no lucro real; ou

II - a Declaração do Anexo II, nos demais casos.

§ 2º Aplica-se o disposto no § 1º mesmo no caso em que a pessoa jurídica adquirente não exerça atividade agroindustrial.

Da análise da legislação, observo que a determinação contida no art. 2º, § 2º, da IN SRF nº 660/2006 não se encontra dentre as condições estabelecidas no art. 4º para a aplicação da suspensão, ao contrário do que ocorre com as declarações previstas nos incisos I e II do §1º do art. 4º, por exemplo.

A Lei nº 10.925/2004, em seu art. 9º, determina que, nos casos lá especificados, a incidência das contribuições “fica suspensa”. Logo, não me parece que essa suspensão seja opcional, mas sim obrigatória, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos, dentre os quais não se encontra a necessidade de constar tal situação na nota fiscal.

A determinação contida no art. 2º, § 2º, da IN SRF nº 660/2006 está voltada a proteger o adquirente da mercadoria, para que este tenha ciência de que esta operação não sofreu a incidência das contribuições e que, portanto, não poderá gerar créditos. Tal informação é

essencial para o adquirente na tomada de decisão sobre a aquisição do bem, tanto em relação ao preço cobrado pelo vendedor, quanto em relação ao conhecimento de que não poderá descontar créditos.

Observe-se que este Conselho, em diversos julgados, tem negado o creditamento com base em notas fiscais de bens adquiridos com suspensão das contribuições, mesmo que não tenha sido cumprida a determinação de fazer constar a expressão "*Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS*". A justificativa é exatamente que, tendo a lei estabelecido que a incidência das contribuições "fica suspensa", pouco importa se tal expressão foi colocada na nota fiscal ou não.

O adquirente, caso se sinta prejudicado por não poder tomar crédito que imaginava possível em razão da nota fiscal não conter qualquer observação sobre a suspensão, deve buscar a reparação cível contra o emitente do documento, se assim desejar, mas jamais transferir o ônus da conduta equivocada do vendedor para a Fazenda Nacional.

Deve-se ter em conta que a nota fiscal é documento que materializa uma convenção (acordo) realizado entre particulares, devendo ser emitida de acordo com a legislação tributária. Se a lei determinou que a expressão referida alhures fosse colocada nestes documentos, mas o vendedor procede de forma diversa, incorre em infração tributária, punível administrativa e penalmente, sem com isso modificar o conteúdo da legislação, que permanece aplicável ao caso concreto.

Nesse sentido, os seguintes precedentes do CARF:

i) Acórdão nº 3201-008.449, Sessão de 26 de maio de 2021:

EMENTA

(...)

REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. INSUMO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. OBRIGATORIEDADE.

Cumpridos os requisitos, as vendas de produtos agropecuários para as agroindústrias devem, obrigatoriamente, ser realizadas com a suspensão da incidência das Contribuições prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, o que veda o aproveitamento de crédito nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. A falta de indicação dessa suspensão na nota fiscal de venda não faz com que incidam as Contribuições.

(...)

VOTO

(...)

Da reclassificação dos insumos

A recorrente contesta, de forma veemente, a reclassificação de parte dos créditos relativos a insumos promovida pela fiscalização (de créditos básicos para créditos presumidos), argumentando que, ao contrário do que sustenta a autoridade fiscal, as aquisições se deram com a incidência das Contribuições.

(...)

Traz à balha o § 2º do art. 2º da IN SRF nº 660, de 2006, que determina que, “nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente”, para concluir que “somente com a informação acerca da incidência ou não do tributo, é possível que o adquirente do insumo tenha ciência da forma de tributação e determine qual crédito fará jus (presumido ou normal)”.

Afirma que se apropria de crédito presumido quando há informação na nota fiscal de que a venda foi feita com suspensão das Contribuições e se apropria de crédito básico, previsto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, quando inexistente tal informação.

(...)

Em primeiro lugar, ao contrário do que sustenta a recorrente, o crédito presumido da Contribuição para o PIS, segundo o REsp 1.437.568/SC, é sim um benefício fiscal, o que exige uma interpretação restritiva (ou literal) dos dispositivos que regulam a matéria:

(...)

Em segundo lugar, a fiscalização tem razão ao afirmar que, uma vez preenchidos os requisitos (observe-se que a recorrente, em nenhum momento, contestou a afirmação feita pela fiscalização de que ela “preencheu totalmente tais requisitos nos AC 2007 e 2008”), as vendas de produtos agropecuários para as agroindústrias devem, obrigatoriamente, ser realizadas com a suspensão das Contribuições, o que veda o aproveitamento de crédito nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

É essa a interpretação (literal) que se tira do caput do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, que dispõe, de forma taxativa, que “a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa” nos casos de venda listados em seus incisos.

Além disso, a Instrução Normativa nº 660, de 2006, cumprindo o disposto no § 2º do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, estabeleceu os termos e condições a serem observados para a suspensão da incidência das Contribuições, exigindo, entre outros, a adoção de alguns procedimentos pelas partes contratantes:

(...)

Tivessem sido observadas essas obrigações nas operações discutidas no presente processo, teria constado nas notas fiscais a observação relativa à suspensão da incidência das Contribuições.

Dessa forma, não é aceitável que a recorrente tenha se omitido em relação a essas obrigações e queira afastar, sob o argumento de que não consta nas notas fiscais a indicação de que a venda foi efetuada com a suspensão das Contribuições, o que está expressamente disposto em lei.

ii) Acórdão nº 3302-010.610, Sessão de 23 de março de 2021:

EMENTA

ERRO NO PREENCHIMENTO DE NOTAS FISCAIS.

O fato do fornecedor/vendedor tributar por equívoco uma operação de venda não tem o condão de permitir que o comprador utilize o valor indevidamente recolhido como crédito.

(...)

VOTO

(...)

2.1. Crédito pleiteado sobre aquisição de produtos com isenção das contribuições.

A Recorrente insurge-se contra a glosa de créditos relativos a “produtos isentos” utilizados como insumos de produtos “não sujeitos à tributação”.

(...)

Em relação a este item, a DRJ entendeu que o fato do fornecedor/vendedor haver tributado por equívoco uma operação de venda não tem o condão de permitir que o comprador (Recorrente) utilize o valor recolhido (indevidamente) como crédito, ou seja, que o erro do emissor da nota não o vincula.

Efetivamente, o fato do vendedor haver tributado uma operação por erro não autoriza que este erro seja repetido em operações futuras, pois subverteria todo o sistema de créditos e débitos.

Inclusive, como sugeriu a DRJ, a alienante possui o direito a pleitear a restituição do tributo indevidamente pago e, isto acontecendo, geraria consequências em todas as demais operações, pois o crédito que existia deixaria de existir.

Assim, neste aspecto considera-se acertada a decisão atacada.

iii) Acórdão nº 3201-005.723, Sessão de 25 de setembro de 2019:

EMENTA

(...)

PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. VENDAS COM SUSPENSÃO. OBRIGATORIEDADE.

A suspensão da incidência das contribuições, nos casos previstos no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, tem caráter obrigatório e se aplica às vendas para a agroindústria com finalidade de industrialização. Desde 4 de abril de 2006 é obrigatória a suspensão de incidência de COFINS quando ocorridas as condições previstas no art. 4º da IN SRF nº 660, de 2006.

Seria um total contrassenso e uma ofensa ao princípio do *nemo potest venire contra factum proprium* negar o crédito ao adquirente, alegando que a suspensão dos tributos na venda efetuada pelo fornecedor é obrigatória, e ao mesmo tempo cobrar estes tributos do fornecedor pela mesma razão alegada pelo adquirente, qual seja, a ausência da expressão “Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS” nas notas fiscais.

Também nesse sentido, trago precedente do STJ no REsp nº 1.820.785/RS, Relatora Ministra Regina Helena Costa, Data da Publicação 01/08/2019:

Ao prolatar o acórdão recorrido, o tribunal de origem enfrentou a controvérsia, nos seguintes termos (fls. 935/942e):

(...)

É certo, portanto, que as aquisições de arroz in natura (em casca e a granel) efetuadas pela demandante das referidas pessoas jurídicas foram beneficiadas pela suspensão da incidência das contribuições PIS e COFINS, nos termos do que dispõe o art. 9º, I, da Lei nº 10.925, de 2004, pouco importando que as vendedoras não tenham feito constar na nota fiscal a anotação de "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", nos termos do exigido pela IN SRF nº 660, de 2006 (art. 2º, § 2º). É que, conforme bem afirmou o procurador da Fazenda Nacional atuante no feito, em sua contestação, "os arts. 2º, 3º e 4º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, (...), não se referem a obrigatoriedade do atendimento do disposto no § 2º do art. 2º como condição para a aplicação da suspensão de que ela trata. Nem poderiam, tendo em vista que a anotação na nota fiscal por ele determinada tem natureza meramente acessória" (evento nº 06).

Também as aquisições de arroz em casca a granel efetuadas pela demandante da Cooperativa Tritícola Sepeense Ltda – COTRISEL foram beneficiadas com a suspensão da incidência das contribuições PIS e COFINS, fato esse que inclusive é reconhecido pela autora na inicial, e tanto assim é que constou o devido destaque, nas notas fiscais emitidas pela vendedora, da expressão "Venda c/ suspensão da contribuição de Pis /Pasep e Cofins cf. IN SRF N660" (vide campo "dados adicionais" das notas fiscais constantes do evento nº 01, NFISCAL22).

Contudo, a autora não faz jus ao crédito presumido de que trata o art. 8º, caput, da Lei nº 10.925, de 2004, uma vez que, no âmbito dessas operações, ela não opera como agroindústria, mas sim como cerealista beneficiada com a redução à zero da alíquota incidente sobre as suas receitas.

(...)

No caso, **não verifico omissão acerca de questão essencial ao deslinde da controvérsia** e oportunamente suscitada, tampouco de outro vício a impor a revisão do julgado.

(...)

E depreende-se da leitura do acórdão integrativo que a controvérsia foi examinada de forma satisfatória, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao firme posicionamento jurisprudencial aplicável ao caso.

Da mesma forma, como bem anotado pela Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne no Acórdão nº 3402-007.995, em se tratando de pagamento indevido, possível que os fornecedores apresentem pleitos de repetição de indébito junto a Secretaria da Receita Federal do Brasil em razão do pagamento indevido, com fulcro na lei, seja por meio de pedidos de restituição (artigos 165, CTN), seja por pedidos de compensação (art. 170, CTN e art. 74, Lei n.º 9.430/96)

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

III – DA ALEGAÇÃO DE POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DOS VALORES RELATIVOS AOS FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS

Afirma o Recorrente que a Autoridade Administrativa entendeu pela glosa dos créditos referente a Contribuição para o PIS/PASEP decorrentes da aquisição de serviços de transporte de forma equivocada, por não terem sido considerados insumos do seu processo produtivo. Em suas palavras:

Desta feita, tanto a Lei n. 10.637/2002 quanto a Lei nº 10.833/2003 são EXPLÍCITAS ao estabelecer a possibilidade de tomada de créditos relativamente aos INSUMOS, conforme se depreende de disposição idêntica nos dois diplomas legais, constante nos respectivos artigos 3º, II:

(...)

No entanto, em que pese a clareza da legislação, as autoridades fiscais, equivocadamente, seguiram restringindo a tomada destes créditos.

A fim de colocar fim à batalha travada entre fisco e contribuintes, em fevereiro de 2018, ao julgar o Recurso Especial Nº 1.221.170 – PR, o Superior Tribunal de Justiça determinou o conceito de insumos para fins de creditamento da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), na sistemática não cumulativa, o qual, segundo a referida Corte, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância desse bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

(...)

É evidente, portanto, que toda aplicação de recursos efetivada pela contribuinte em custos necessários e em despesas necessárias ao exercício de sua atividade, estarão abarcadas pelo conceito de insumos para fins de tomada de créditos de PIS/COFINS, sendo vedada pela Lei a restrição a sua tomada.

Assim, não há como excluir o frete entre estabelecimentos desse conceito, haja vista que tratam de operações que visavam a transferência das mercadorias acabadas para o local de venda. Claramente, tais despesas/custos se mostram essenciais ao exercício de sua atividade, ainda que não participem do processo produtivo diretamente.

Inclusive, este é o entendimento que prevalece na Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), vejamos:

(...)

Desta feita, não há dúvidas que o frete entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de mercadoria acabada ou não gera o direito ao crédito, uma vez que se demonstra essencial para a venda dos produtos.

Portanto, o transporte de gérmen de milho ou subprodutos do processamento do milho da matriz para a filial não podem ser excluídos da tomada de créditos do PIS/PASEP, uma vez essenciais para a geração da receita ou faturamento da empresa contribuinte.

Não assiste razão ao Recorrente. Com efeito, nem todas as despesas essenciais e relevantes para a atividade empresarial geram direito a crédito da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Se assim o fosse, estaria-se praticamente igualando as bases de cálculo das contribuições com as do IRPJ e da CSLL, tese já refutada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, realizado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, no qual restou decidido que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

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, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

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.

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percuientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

*É importante registrar que, no plano dogmático, **três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados**, quais sejam:*

***i) orientação restrita**, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, **adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI**, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;*

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, **consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração")**, **prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência**. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, **cuja base assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ**. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva** (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, **os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando** água, combustíveis e lubrificantes, **veículos**, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, **seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões)** (fls. 25/29e).

Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF**, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, **penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com** água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio, inserem-se no conceito de insumo** para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que foi **expressamente refutada** a tese do “conceito ampliado” de insumos, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, tendo como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ.

Além disso, toda a análise sobre os bens que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste possam gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos**.

Logo, **neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância**, pois o frete para o transporte de produtos acabados entre a unidade produtora e o centro de distribuição **é dispêndio realizado após finalizado o processo produtivo do contribuinte**.

Portanto, são apenas despesas com logística, que integram o custo administrativo da empresa, dedutíveis para efeitos de IRPJ e da CSLL, por expressa previsão legal, mas que não geram créditos das contribuições, por ausência de previsão legal e por não serem custos incorridos dentro do processo produtivo.

Nesse sentido, os seguintes precedentes do STJ:

i) AgInt no REsp 1.890.463/SP, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data da Publicação 26/05/2021:

Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.

1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, **não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária. Precedentes.**

2. No caso dos autos, **está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região**, segundo o qual apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida.

3. Agravo interno não provido.

ii) AgInt no AREsp 1.421.287/MA, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data da Publicação 27/04/2020:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7 DO STJ. DESPESAS COM FRETE

ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO. DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

1. O acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre a matéria posta em debate na medida necessária para o deslinde da controvérsia.

(...)

4. 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 ou grupo, 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.

5. Quanto às despesas com taxa de administração de cartões de crédito, esta Corte já se manifestou no sentido de que verificar se a referida taxa integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS incorre, necessariamente, na definição de faturamento. A análise esta vedada ao STJ por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do STF (AgRg no REsp 1.518.752/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 05/02/2016).

6. Agravo interno não provido.

iii) AgInt no AREsp 1.804.525/RS, Relatora Ministra ASSUETE MAGALHÃES, Data da Publicação 17/06/2021:

Inadmitido o Recurso Especial, foi interposto o presente Agravo.

A irresignação não merece prosperar.

Nos termos da jurisprudência de ambas as Turmas da Primeira Seção deste Tribunal, "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 ou grupo,** por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda" (STJ, AgInt no AREsp 1.421.287/MA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/04/2020).

Nesse sentido:

(...)

Ante o exposto, reconsidero a decisão de fls. 3.713/3.720e, pelo que, com fulcro no art. 253, parágrafo único, II, b, do RISTJ, conheço do Agravo, para negar provimento ao Recurso Especial.

iv) REsp 1.825.211 /RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data da Publicação 06/08/2019:

Cuida-se de recurso especial manejado por COSTANEIRA - ARNO JOHANN S/A COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO em face de acórdão proferido pelo

Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, por unanimidade, negou provimento ao apelo, resumido da seguinte forma:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. LEI 10.833/2003. ART. 3º, IX. DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

1. O direito ao crédito de PIS/COFINS sobre as despesas com o frete ocorre apenas nas operações de venda dos bens adquiridos para revenda quando o ônus tiver sido suportado pelo vendedor.

2. A ausência de lei impede o creditamento das despesas com frete no transporte das mercadorias entre a matriz e filiais ou centros de distribuição.

(...)

Admitido o recurso especial na origem, subiram os autos a esta Corte e vieram-me conclusos.

É o relatório. Passo a decidir.

(...)

Quanto ao mais, melhor sorte não assiste à recorrente.

É que esta Corte já se manifestou no sentido de 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 ou grupo, 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.

Incide na espécie a Súmula 568/STJ, segundo a qual "o relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Ante o exposto, com fulcro no art. 932, III e IV, do CPC/2015 c/c o art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conhecer em parte do recurso especial e, nessa extensão, negar-lhe provimento.

Igualmente neste sentido, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

i) Acórdão nº 9303-011.615, Sessão de 21/07/2021:

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fábrica da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa.

ii) Acórdão nº 3402-008.850, Sessão de 23/08/2021:

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Utilizando-se do “teste da subtração”, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, constata-se que, sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada “industrialização por encomenda”.

O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item “frete”, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

iii) Acórdão nº 3402-006.999, Sessão de 25/09/2019.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(...)

Voto

(...)

No caso concreto, observa-se, pelos documentos fiscais juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição, em sua maioria de produtos químicos acabados denominados “Roundap” e “Glifosato Técnico”.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete e tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

ii) Acórdão nº 3401-000.940, Sessão de 25/09/2019.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO OU

FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produto acabado a centros de distribuição ou a estabelecimento filial para “formação de lote” de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

iii) Acórdão nº 3302-006.350, Sessão de 12/12/2018.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

IV - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao pedido do Recorrente para que sejam excluídas da base de cálculo das contribuições as notas fiscais referentes a vendas que atendem às condições do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 660/2006 para a suspensão da incidência dos tributos, independentemente de nelas constar a expressão "*Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS*".

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Fl. 22 do Acórdão n.º 3402-009.028 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10120.727878/2011-44

Voto Vencedor

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Redatora Designada.

Em sessão, ousei divergir do relator especificamente quanto a glosa realizada pela fiscalização na transferência de produtos entre os estabelecimentos da pessoa jurídica (item III do voto do relator), cabendo ser revertida, posição que saiu vencedora por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020.

Isso porque essa questão vem sendo julgada de forma reiterada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido da plena possibilidade da tomada de crédito na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, como se depreende, a título exemplificativo, do Acórdão 9303-010.123 de 11/02/2020:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 (...)

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

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003. (grifei)

O voto da Redatora Designada neste item, Conselheira Vanessa Marini Cecconello, identifica com clareza que se trata de um posicionamento reiterado nesse sentido:

Frente ao conceito de insumos, **merece reforma o julgado para reconhecer a possibilidade de tomada de créditos de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.**

Em outras ocasiões, esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se sobre o tema, **firmando entendimento no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa por se constituir como parte da “operação de venda”.**

Nesse sentido, é o Acórdão n.º 9303008.099, de relatoria da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, cujos fundamentos passam a integrar o presente voto como razões de decidir, com fulcro no art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/1999, in verbis:

[...] Quanto à primeira discussão, vê-se que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições. Frise-se a ementa do acórdão 9303005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre

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

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

Nesse íterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303005.155, 9303005.154, 9303005.153, 9303005.152, 9303005.151, 9303005.150, 9303005.116, 9303006.136, 9303006.135, 9303006.134, 9303006.133, 9303006.132, 9303006.131, 9303006.130, 9303006.129, 9303006.128, 9303006.127, 9303006.126, 9303006.125, 9303006.124, 9303006.123, 9303006.122, 9303006.121, 9303006.120, 9303006.119, 9303006.118, 9303006.117, 9303006.116, 9303006.115, 9303006.114, 9303006.113, 9303006.112, 9303006.111, 9303005.135, 9303005.134, 9303005.133, 9303005.132, 9303005.131, 9303005.130, 9303005.129, 9303005.128, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.120, 9303005.119, 9303005.118, 9303005.117, 9303006.110, 9303004.311, etc.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

Assim, cabível o reconhecimento dos créditos decorrentes das despesas de fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. (grifei)

Assim, entende-se que o frete pago para a transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica se trata de frete para a venda, passível de crédito das contribuições nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03 uma vez que “a inteligência desse dispositivo considera o frete na **“operação”** de venda”:

Art. 3º (...) IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (grifei)

No mesmo sentido vide ainda o acórdão n.º 9303-010.123, de fevereiro/2020 e o Acórdão 3301-008.922 de setembro/2020, este último de relatoria do Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior.

Com isso, voto no sentido de dar provimento ao recurso nesse ponto para reverter as glosas referentes aos fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. Quanto às demais questões, acompanho o relator por suas próprias razões.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deline