



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.726743/2012-53
ACÓRDÃO	9303-015.527 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	18 de julho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL

INDORAMA VENTURES POLIMEROS S.A.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. FABRICAÇÃO DE RESINA PET POSSIBILIDADE.

Considerada a importância para acondicionamento da resina PET em big bags, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino e a sua não reutilização, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre os dispêndios com Pallets, divisórias de papelão e lona.

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

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa (Acórdão nº 9303-015.014).

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

CRÉDITOS. DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. RAZÕES SEMELHANTES ÀS ADOTADAS EM

JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, PARA FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, visto que tais despesas não constituem insumos ao processo produtivo, por ocorrerem posteriormente a tal processo, e nem constituem fretes de venda. A mesma razão de decidir se presta aos serviços portuários na exportação, que são despesas incorridas após o processo produtivo, não se enquadrando nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda (Acórdão nº 9303-014.067).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para restabelecer a glosa sobre fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, tendo a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário acompanhado pelas conclusões; e (b) por maioria de votos, para restabelecer a glosa sobre créditos extemporâneos, vencidos os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), e Alexandre Freitas Costa. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento, tendo a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário acompanhado pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pela contribuinte, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3201-009.482, de 24/11/2021, proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória.

INSUMOS UTILIZADOS NO TRATAMENTO DA ÁGUA. POSSIBILIDADE.

Com base no Art. 3.º da legislação correlata, é possível o creditamento sobre os dispêndios com insumos utilizados no tratamento de água utilizada no processo produtivo, desde que tenham partido do contribuinte e não da empresa da etapa antecessora.

PALLETS E DIVISÓRIAS DE PAPELÃO. POSSIBILIDADE.

Considerada a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final e a sua não reutilização, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre os dispêndios com Pallets e divisórias de papelão.

CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. CONSUMO. DEMANDA. AQUISIÇÃO DE GÁS PARA EMPILHADEIRAS.

Admite-se a apuração de créditos da Cofins com base na energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica e também

admite-se a utilização de gás nas empilhadeiras, atendidas as demais exigências da legislação de regência.

PARTES E PEÇAS USADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Em que pese ser possível o creditamento sobre partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos, tal creditamento depende da comprovação de sua utilização e da comprovação do modo de sua utilização, individualizadamente, de forma que seja possível concluir que tais partes e peças são realmente utilizadas nas atividades da empresa ou se são utilizadas em questões meramente administrativas ou oblíquas à atividade principal da empresa.

DESPESAS GERAIS COM ARMAZENAGEM E FRETE.

Seja na operação e venda ou seja em outras fases das atividades da empresa, de modo geral as despesas com armazenagem e frete permitem o aproveitamento de créditos dentro do regime não cumulativo de recolhimento das contribuições, conforme previsão do Art. 3.º, incisos IV e _____ da legislação correlata.

AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS. CRÉDITO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO E DE REGISTRO CONTÁBIL.

Itens ativáveis deverão ter seus créditos limitados à depreciação, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho, contudo, devem ser comprovados e devem possuir registro contábil.

DEVOLUÇÕES DE VENDAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Com fundamento no Art. 16 do Decreto 70.235/72, o contribuinte precisa juntar provas de suas alegações e as devoluções de venda precisam ser comprovadas por meios e por provas hábeis para tanto. Não comprovadas, não geram direito a crédito.

RATEIO PROPORCIONAL. COMPROVAÇÃO.

As divergências no cálculo do rateio proporcional precisam ser comprovadas pelo contribuinte, nos moldes do Art. 16 do Decreto 70.235/72.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência por ser absolutamente desnecessário para a solução do litígio.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. SERVIÇOS DE OPERAÇÃO PORTUÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de operação portuária relacionados com mercadoria exportada, por ocorrerem após o encerramento do ciclo de produção, não se incluem no conceito de insumo para fins de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, e

também não estão abrangidos pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa por força do inciso II do art. 15 dessa mesma Lei nº 10.833, de 2003, uma vez que não é possível definir esses serviços como armazenagem de mercadoria ou frete na operação de venda.

Breve síntese do processo

O processo trata de Pedido de Ressarcimento/Compensação (PER/DCOMP) de créditos de PIS não-cumulativo, com base no art. 3º, da Lei nº 10.63, de 2002, vinculados às receitas de exportação, bem como os vinculados às receitas auferidas com vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência desta contribuição.

Conforme Despacho Decisório SEORT-DRF/RECIFE – PJ, o direito creditório foi parcialmente deferido, e homologada as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido, de acordo com os fundamentos expostos no Relatório Fiscal.

No Relatório Fiscal, os Auditores-Fiscais analisaram, em uma única ação fiscal, vários pedidos de ressarcimento de créditos formalizados pela contribuinte, relativos análise dos créditos de PIS e Cofins não cumulativos do período de julho/2007 a dezembro/2011.

No período analisados, foram glosados itens que não possuíam relação direta com o processo produtivo do produto ou aos que não estavam relacionados com a manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação de produtos manufaturados a partir de resinas sintéticas (inclusive matrizes para garrafas e outras embalagens de polietileno tereftalato) destacados a seguir:

- Bens Utilizados como Insumos: produtos utilizados no tratamento de água e de efluentes; pallets e divisórias de papelão; aquisição de gás para empilhadeiras; partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos;
- Serviços Utilizados como Insumos: despesas de armazenagem e frete de bens importados;
- Despesas de Energia Elétrica;
- Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica;
- Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda;
- Despesas de Contraprestação de Arrendamento mercantil;
- Sobre Bens do Ativo Imobilizado com base nos Encargos de Depreciação;
- Sobre Bens do Ativo Imobilizado com base no Valor de Aquisição ou de Construção;
- Devolução de Vendas;
- Outras Operações com Direito a Crédito;
- Crédito sobre Importações.

Após a Manifestação de Inconformidade proposta pela contribuinte, a lide foi decidida pela 11ª DRJ em Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade de votos, foi parcialmente

deferida, revertida apenas parte da glosa sobre as despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica.

Inconformada a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, o qual reforçou os argumentos da manifestação de inconformidade e contestou, de forma específica, a decisão de primeira instância, glosa por glosa.

Na data de 23/07/2019, por meio de Resolução, foi determinado pelo Colegiado *a quo*, o retorno dos autos a unidade de origem para intimar a contribuinte para apresentar laudo conclusivo, com o fim de detalhar o seu processo produtivo, apontando a utilização dos insumos pleiteados nos autos.

Cumprida a diligência, os autos retornaram para julgamento do Recurso Voluntário, sendo submetidos à apreciação da Turma julgadora, na data de 24/11/2021. Naquela oportunidade, foi dado parcial provimento ao recurso, para reverter as seguintes glosas:

- (i) às despesas com o tratamento/resfriamento de água utilizada na produção;
- (ii) às partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos constantes do laudo técnico apresentado, mas desde que devidamente comprovadas, excetuando-se aquelas que acarretarem aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicadas;
- (iii) encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção;
- (iv) dispêndios com pallets e divisórias de papelão utilizados no transporte de mercadorias;
- (v) gastos com aluguel, energia elétrica e manutenção apropriados extemporaneamente, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores;
- (vi) despesas gerais com armazenagem, frete e logística, salvo aquelas relacionadas à administração da empresa e aos escritórios comerciais;
- (vii) fretes relativos a produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica; e,
- (viii) energia elétrica e gás consumidos em empilhadeiras.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para reverter as glosas relativas (i) às despesas com o tratamento/resfriamento de água utilizada na produção, (ii) às partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos constantes do laudo técnico apresentado, mas desde que devidamente comprovadas, excetuando-se aquelas que acarretarem aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicadas e (iii) aos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção; II) por maioria de votos, para reverter as glosas referentes a créditos com (i) dispêndios com pallets e divisórias de papelão utilizados no

transporte de mercadorias, (ii) gastos com aluguel, energia elétrica e manutenção apropriados extemporaneamente, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores, (iii) despesas gerais com armazenagem, frete e logística, salvo aquelas relacionadas à administração da empresa e aos escritórios comerciais e (iv) fretes relativos a produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Arnaldo Diefenthaler Dornelles e Carlos Delson Santiago, que negavam provimento nesses itens; e III) por maioria de votos, para reverter as glosas relativas a créditos decorrentes de dispêndios com energia elétrica e gás consumidos em empilhadeiras, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthaler Dornelles e Carlos Delson Santiago, que negavam provimento. Pelo voto de qualidade, negou-se provimento à reversão das glosas relativas a operações portuárias, vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Márcio Robson Costa, sendo designado para redigir o voto vencedor quanto a esse item o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada da decisão, insurgiu-se a Fazenda Nacional contra o resultado do julgamento, apresentando seu Recurso Especial de divergência, apontando o dissenso jurisprudencial de interpretação da legislação tributária – art. 3º das Leis 10.637 e 10.833 – quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os seguintes dispêndios:

- 1) Pallets e divisórias de papelão utilizados no transporte de mercadorias (**Acórdãos paradigmas nº 9303-007.845 e 9303-007.111**);
- 2) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, armazenagem e logística, nesse ponto o dissídio sobre a interpretação do art. 3º, (em especial incisos II, III, IV, IX e X e § 1º, II), da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002; no Parecer Normativo COSIT n. 5/2018 c/c art. 100 do CTN; arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 c/c Resp n.º 1.221.170. (**Acórdãos paradigmas nº 3401-007.245 e 3401-007.345**); e
- 3) créditos extemporâneos (**Acórdão paradigma nº 9303-011.146**), divergindo da jurisprudência do CARF.

No mérito, a Fazenda Nacional destaca, com base no entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp STJ 1.221.170/PR) e no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, defende, em síntese:

1. - “(...) inadequado entender por insumo os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo, não sendo passível de crédito os gastos com embalagem para transporte, fretes de produtos acabados, armazenagem e logística, por absoluta falta de previsão legal”;

2. - “ (...) quanto ao direito de aproveitamento dos créditos extemporâneos de PIS e COFINS não-cumulativos, percebe-se que o contribuinte fez uso de tais créditos sem a necessária retificação da DCTF e DACTON.
3. - Por fim, tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido e, no mérito dado provimento ao recurso, para que seja reformada a decisão recorrida.

Cotejados os fatos, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, nos termos do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, DEU SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Devidamente cientificada do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial manejado pela Fazenda Nacional.

Recurso Especial do Contribuinte

Cientificada do Acórdão nº 3201-009.482, insurgiu-se também a contribuinte contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de divergência, apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado, quanto a possibilidade de creditar-se sobre despesas com “operações portuárias”. Para comprovação da divergência, destaca como paradigma o Acórdãos nºs. **9303-011.412** e **9303-013.013**, que tratam de decisões proferidas no mesmo processo administrativo nº 10314.720217/2017-14.

Em seu recurso, além de discorrer sobre a demonstração do dissídio jurisprudencial, demonstrando a interpretação divergente, quanto ao conceito de insumo previsto nos arts. 3º, II, das Leis 10.637/2002 – PIS e 10.833/03 - COFINS, à luz do entendimento trazido pelo STJ no julgamento do recurso especial nº 1.221.170 – PR, relativo aos custos com “serviços portuários na exportação”, fazendo o cotejo do que restou decidido no acórdão paradigma (Acórdão nº **9303-011.412**). No mérito traz o reclamo tanto sobre operações portuárias na exportação e na importação de matéria prima:

1. Afirma que “na oportunidade em que a vertente processo alçou a 1ª Turma Ordinária da Colenda 2ª Câmara da Terceira Seção, o julgamento foi convertido em diligência e a RECORRIDA apresentou laudo técnico que relacionou todos os produtos glosados e descreveu, de forma minuciosa e ilustrativa, a utilização de cada um deles. Referido laudo deixou claro que as operações portuárias glosadas se referem à transferência da matéria prima importada (MEG) do navio para o terminal portuário”.
2. Após discorrer sobre o conceito de insumos trazidos pelo REsp 1.221.170/PR e NOTA SEI PGFN MF 63/18, afirma que tais serviços “são imprescindíveis para que os insumos cheguem até o estabelecimento da RECORRENTE, onde efetivamente ocorrerá o processo produtivo, sendo certo que a subtração desse serviço privaria a RECORRENTE do próprio insumo importado e, conseqüentemente, aniquilaria o seu processo produtivo”.
3. Conclui em seu recurso afirmando que “não restam dúvidas de que os dispêndios com as operações portuárias compõem o conceito de custo dos

insumos e, como tais, geram direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo”.

Ao final requer:

11. Em face de todo o exposto e firme em suas razões, pugna a RECORRENTE pelo conhecimento do seu apelo especial, face à manifesta divergência e, a seguir, pelo seu provimento, determinando-se a reforma do v. acórdão recorrido para o efeito de se reconhecer que as operações portuárias se incluem no conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e Cofins, nos termos do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, sendo permitido o aproveitamento do crédito.

O Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, com base Nos fundamentos expostos no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte, quanto a matéria “**serviços relativos a operações portuárias na exportação de mercadorias**”.

Devidamente cientificada do Recurso Especial interposto pela contribuinte e do Despacho de Admissibilidade, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, se insurgindo apenas quando ao mérito. Destaca que *conforme decidiu o STJ, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados*”.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise dos Recursos Especiais interpostos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforma atesta o Despacho de Admissibilidade, e atende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. É o que se passa a demonstrar.

(i) Da divergência quanto às embalagens para transporte: pallets, divisórias de papelão e lona:

Em relação a primeira divergência suscitada pela Fazenda Nacional, confrontando os arestos paragonados(9303-007.845 e 9303-007.111), verifico haver similitude fática e divergência interpretativa em relação ao art. 3º da das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. O acórdão recorrido

entendeu que, no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, o custo com embalagens para transporte, deve ser considerado para o cálculo do crédito de PIS e COFINS, considerando a importância para a preservação dos produtos.

Nesse sentido, cite-se trecho do voto vencido do acórdão recorrido:

– “PALLETS” E DIVISÓRIAS DE PAPELÃO.

Mais essenciais do que a própria embalagem de apresentação, são as embalagens que servem para proteger o produto.

Este é o caso dos Pallets e das divisórias de papelão, pois são essenciais.

Considerada a importância para a preservação dos produtos, ainda mais dentro da indústria alimentícia (considerando aspectos de higiene e saúde), uma vez que são utilizados para embalar produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre os dispêndios com Pallets e divisórias de papelão.

Com base no Art. 3.º da legislação correlata, é possível o creditamento sobre os dispêndios com pallets e divisórias de papelão, desde que sejam posteriormente descartadas após o uso, ou seja, desde que não sejam reutilizáveis (pois caso reutilizável o cálculo do crédito seria outro).

O Recurso merece provimento neste tópico.

Já os Acórdãos indicados como paradigma (**9303-007.845** e **9303-007.111**), analisando a glosa de materiais de embalagens utilizadas no transporte (exemplo: caixas de madeira, pallets, etc.), diversamente do entendimento estampado no acórdão recorrido, ratificaram o entendimento da Fiscalização no sentido de que as despesas e/ou custos com embalagem de transporte não dão direito à crédito de PIS e COFINS na sistemática não-cumulativa, visto que tais materiais incorporados ao produto nas etapas de comercialização e transporte, após, portanto, à fase de produção e de fabricação, não podem gerar crédito por não se traduzirem em insumo.

Para comprovar a divergência, seguem as ementas dos julgados:

Processo nº 10925.000265/2008-03

Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303-007.845 – 3ª Turma

Sessão de 22 de janeiro de 2019

Matéria 63.697.4352 - COFINS - DIREITO DE CRÉDITO

Recorrentes FAZENDA NACIONAL

COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

COFINS. GASTOS COM INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

O direito ao crédito da Cofins sobre insumos e outros gastos deve estar vinculado à necessidade do gasto para a produção do bem ou serviço vendido. No caso, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) materiais de segurança e de uso geral e (b) materiais de limpeza do Parque fabril. Ainda, **não deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) embalagens que não se incorporam ao produto** e (b) transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte.

COFINS. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

Cabe a constituição de crédito de Cofins sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, nos termos do art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desse dispositivo 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.

COFINS. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros. Súmula CARF nº 125.

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 voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer a glosa do crédito sobre os gastos com embalagens que não se incorporam ao produto, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer o crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator), Andrada Márcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Midori Migiyam. (grifou-se)

Acórdão nº 9303-007.111 – 3ª Turma

Processo nº 10925.000462/2009-03

Recurso nº Especial do Procurador

Acórdão nº 9303-007.111 – 3ª Turma

Sessão de 11 de julho de 2018

Matéria CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO. PEÇAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado SINCOL S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e da COFINS.

PIS E COFINS. DIREITO À CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS NA AQUISIÇÃO DE PEÇAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO EM MÁQUINAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e da COFINS.

PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição das embalagens de transporte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer a glosa quanto à embalagem utilizada para transportes, vencidos os conselheiros Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. (grifou-se)

De forma de deve ser conhecido o recurso nesse ponto.

(ii) ***Da divergência quanto ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos, armazenagem e logística:***

Em relação ao tema, confrontando os arestos paragonados (**Acórdãos paradigmas nº 3401-007.245 e 3401-007.345**), verifico haver similitude fática e divergência interpretativa, haja

vista que ambos tratam sobre o reconhecimento do direito crédito sobre fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, nos termos do art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Depreendendo-se da leitura do acórdão recorrido, é de trazer que foi concedido o crédito tal crédito sobre fretes relativos a produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, Oportuna a transcrição do trecho do Voto que trata sobre o assunto:

- DESPESAS GERAIS COM ARMAZENAGEM E FRETE, OPERAÇÃO DE VENDA, LOGÍSTICA E FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Seja durante a operação industrial ou após a venda, ou seja em outras fases das atividades da empresa, como nos serviços de operação portuária (capatazia, carga, descarga, embarque, desembarque, estadia de container, movimentação, logística, desestiva, desenlonamento, controle de peso, trimming da carga, operação em overtime, pesagem, estufagem e desova de containers) ou seja entre estabelecimentos, de modo geral, as despesas com logística industrial, armazenagem (interna e externa) e frete permitem o aproveitamento de créditos dentro do regime não cumulativo de recolhimento das contribuições, conforme previsão do Art. 3.º, incisos II e IV da legislação correlata.

Contudo, é importante destacar que os dispêndios com armazenagem e logística que possuam relação com a atividade administrativa da empresa não devem gerar o crédito, pois são dispêndios comuns à toda e qualquer empresa e, por tal razão, não possuem singularidade com a atividade econômica do contribuinte.

Conforme exposto no livro “Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos¹”, ainda que o presente caso não trate de aquisições de “insumos pandêmicos”, ficou evidente que os dispêndios administrativos e comerciais não devem gerar o crédito de Pis e Cofins não-cumulativos:

(...)

O Recurso merece provimento parcial neste tópico para que, cumpridos os demais requisitos legais, sejam revertidas as glosas sobre os dispêndios, pagos à pessoas jurídicas nacionais, com serviços de operação portuária (capatazia, carga, descarga, embarque, desembarque, estadia de container, movimentação, logística, desestiva, desenrolamento, controle de peso, trimming da carga, operação em overtime, pesagem, estufagem e desova de containers), fretes, armazenagem e logística de modo geral, com exceção dos das glosas realizadas sobre as movimentações e logísticas internas relacionadas à administração da empresa e ao escritório administrativo e comercial.

Já nos acórdãos indicados como paradigma após estabelecer como premissa interpretativa quanto ao conceito de insumo a tese firmada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, destacou que a sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS (art. 3º, inc. II das Leis 10.637/02 e 10.833/03), 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, entendendo inadmissível a tomada de tais créditos. Segue a ementa:

Acórdão nº 3401-007.245

Processo nº 13609.903556/2013-85

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3401-007.245 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 29 de janeiro de 2020

Recorrente KINROSS BRASIL MINERACAO S/A

Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS. DELIMITAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. PROCEDÊNCIA PARCIAL

Segundo os critérios de essencialidade e relevância adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR para a definição do conceito de insumo na legislação do PIS e da COFINS, devem gerar créditos destas contribuições, para o caso específico deste contribuinte, as aquisições de 1.1 Bens, serviços, combustíveis, peças e serviços de manutenção de veículos e locação de veículos (desde que, nos últimos casos, os veículos fossem utilizados para transporte inserido no processo produtivo), excetuando a locação de veículos a pessoas físicas; e das posições TIPI 8702, 8703, 8710, 8711, 8712, 8713 e 8715 e suas partes e peças, relativas a ônibus, veículos de passeio, e também a locação de veículos; 1.2 Serviços de manutenção das linhas de transmissão de energia elétrica construídas pela recorrente, transporte de ouro (neste último caso, desde que o transporte do ouro não seja externo e posterior ao processo produtivo do bem, como já foi firmado nestes autos em relação aos contratos com a Protege S/A nestes mantida a glosa por carência probatória); 1.3 Aquisição de máquinas e equipamentos (como aqueles usados na fase de lavra, moagem, circuito de bombeamento/tubulações de minério...) desde que os bens e serviços contratados tiverem sido utilizados no processo produtivo e anexo V do TVF - máquinas equipamentos; 1.4 Na contratação de mão de obra empregada na produção. No que tange as demais alegações, negar-lhes provimento e manter as glosas para: transporte de ouro por carência probatória - créditos de consultoria - aquisição de estruturas metálicas e anexo IV quanto suas edificações.

Recurso parcialmente provido.

Como ressaltado pela recorrente, ***“apesar de não expresso na ementa, o acórdão paradigma nº 3401-007.245, proferido na sessão de 29/01/2020, que, na parte que nos importa, consignou expressamente que inexistente direito creditório dos gastos posteriores à finalização do processo de produção, incluindo-se aí os gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente”***, conforme trecho a seguir:

Por fim, merece destaque que da leitura do julgado paradigmático e da própria literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, inexistente direito creditório dos gastos posteriores à finalização do processo de produção ou da prestação do serviço. A partir disso, adianta-se: não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como combustíveis utilizados em frota própria de veículos, em embalagens para transporte de mercadorias acabadas e na contratação de transportadoras.

Acórdão nº 3401-007.345

Processo nº 11080.914775/2011-07

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3401-007.345 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 17 de fevereiro de 2020

Recorrente SLC ALIMENTOS LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

COFINS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas de controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa e despesas com pallets.

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

Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não geram créditos de PIS/Cofins, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.

Dessa forma, uma vez comprovada a divergência em relação às despesas de frete entre estabelecimentos, deve ser admitido o recurso nesse ponto.

(iii) Da divergência quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos:

Quanto a última divergência apontada pela Fazenda Nacional, verifico haver similitude fática e divergência interpretativa em relação ao § 4º do art. 3º das leis 10637/02 e 10.833/03, diante do fato de que no Acórdão recorrido foi admitido os créditos extemporâneos, sob o fundamento de que não há na lei que tratam de ressarcimento/compensação de Pis e Cofins qualquer vedação para o aproveitamento do crédito extemporâneo, e que a legislação acima destacada, permite que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes (desde que não aproveitadas em outros períodos). Oportuna a transcrição do trecho do voto que trata do assunto:

OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO EXTEMPORÂNEOS.

Este tópico trata, na verdade, de apropriação extemporânea dos créditos de aluguéis, energia elétrica e manutenção.

A extemporaneidade, por si, não permite a glosa, nos moldes realizados no presente processo administrativo.

Nas palavras do ilustre Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, emérito colega nesta turma de julgamento, é importante citar o precedente desta Turma de Julgamento que permitiu o aproveitamento de créditos extemporâneos, para contextualizar o presente voto, conforme segue:

"1 – Direito de aproveitamento de créditos extemporâneos as leis que tratam do ressarcimento/compensação de Pis e Cofins sempre se referem ao saldo credor acumulado no trimestre, por exemplo, art. 5º, §2º da Lei 10.637/20021 e art. 6º, §2º da Lei 10.833/20032, além do caput do art. 16 da Lei 11.116/20053.

No entanto, não há, nesses dispositivos, qualquer vedação a que créditos extemporâneos, não utilizados no período de competência, possam ser apropriados em período posterior, compondo o saldo credor desse trimestre posterior. Com efeito, o §4º do artigo 3º das Leis 10/637/2002 e 10.833/20034 permite essa compreensão. Na expressão do §4º, não há limitação de trimestre.

O que se entende dessa legislação é que o pedido de ressarcimento deve ser trimestral, o que veda o pedido mensal ou anual. Mas nada impede que, num determinado trimestre, seja apropriado crédito de período anterior não aproveitado. Tal circunstância não causa nenhum prejuízo à Fazenda, posto que não há atualização financeira do crédito aproveitado tardiamente.

Para além das vedações materiais do crédito – sua natureza legal para fins de direito de creditamento e respectivas comprovações as vedações procedimentais para o crédito extemporâneo, são de que não sejam aproveitados em duplicidade, o que deve ser foco do trabalho fiscal, que se respeitem o prazo prescricional, e sejam formulados em PER/DCOMP.

Observo que nem mesmo as instruções normativas da Receita Federal expressam a exigência de que o crédito extemporâneo deva ser objeto de PER/DCOMP do próprio período de competência. O comando do §9º da IN 600/2005, já transcrito, é de que o pedido se vincule ao saldo do trimestre, não vedando que o saldo do trimestre contenha créditos anteriores ao trimestre, não registrados por equívoco.

O que vejo, nas exigências normativas, são de que o pedido seja trimestral, como é formatado o próprio programa gerador do PER/DCOMP.

Portanto, afasto as glosas que tenham como único fundamento a extemporaneidade de aproveitamento.

No mesmo sentido, cito precedentes do Carf: 3302002.674, 3403001.935, 3401001.577, e 9303004.562."

De acordo com o precedente, ficou evidente que o crédito pode ser aproveitado **se a glosa ocorreu unicamente em razão do crédito ser extemporâneo**. Esta é a interpretação majoritária neste Conselho a respeito do § 4º do art. 3º das leis 10637/02 e 10.833/03, que é claro ao dispor que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes (desde que não aproveitadas em outros períodos).

Logo, devem ser revertidas e o Recurso merece provimento neste tópico.

Já no acórdão paragonado, adotou-se entendimento contrário, no sentido de que o ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos das contribuições somente é possível se retificados os respectivos Dacon e DCTF, facilmente se pode constatar a partir da análise da ementa do Acórdão de nº 9303-011.146, indicada como paradigma:

Processo nº 10580.731409/2013-74

Recurso Especial do Procurador

Acórdão nº 9303-011.146 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 20 de janeiro de 2021

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado EMPRESA BAIANA DE ÁGUAS E SANEAMENTO S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/08/2011 a 31/08/2011, 01/11/2011 a 30/11/2011

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACTON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos

credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. PARTES E PEÇAS APLICADAS NA MANUTENÇÃO DOS EQUIPAMENTOS EMPREGADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO - SANEAMENTO E DISTRIBUIÇÃO DE ÁGUA.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre Partes e peças aplicadas na manutenção dos equipamentos empregados na prestação do serviço - saneamento e distribuição de água. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, somente quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos Dacon e DCTF, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro

Portanto, conheço do Recurso Especial também em relação aos créditos extemporâneos.

Em vista do exposto, conheço o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em sua integralidade.

II – Do mérito:

(i) Embalagens para transporte: pallets, divisórias de papelão e lona:

A primeira divergência suscitada pela Fazenda Nacional, para análise deste Colegiado uniformizador de jurisprudência diz respeito ao “*direito à tomada de crédito sobre as embalagens utilizados no transporte/pallets*”.

Consta dos autos, que a recorrida é pessoa jurídica que tem por objeto social a produção de resina PET para a para fabricação de embalagens para fabricação de embalagens para o setor alimentício, como água mineral, refrigerantes, alimentos, farmacêuticos e cosméticos, isotônicos entre outros, e utiliza material de embalagem para transporte de seus produtos. Trata-se de pallets, divisória/folha de papelão e lona plástica.

O Laudo Pericial juntado pela recorrida, nos traz a informação de que os pallets de madeira são utilizados para apoiar e transportar os bags (sacos de rafia onde envasa resina PET -

têm capacidade de 1060 Kg e 1250 Kg – ver). Já as divisórias de papelão e lonas plásticas são utilizadas para forração lateral e de piso dos containers e carrocerias de caminhão evitando o contato dos sacos big bag com a estrutura das carrocerias e dos containers, finalizando o processo de produção com o perfeito acondicionamento do produto final nos meios de transporte. A não utilização destas divisórias de papelão e lonas plásticas promovem o rompimento do saco de rafia big bag e consequente derramamento da resina PET na carroceria, nos containers e nas estradas, tornando inaceitável a entrega do produto destinado ao acondicionamento de alimentos nestas condições (foto 5, fl.14 – foto 6, fl.16).

Ressalta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre quando estes são indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto.

Nesse ponto, oportuno registrar, que recentemente esta 3ª Turma da CSRF, consolidou entendimento de que *“o material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem”* (Acórdão nº 9303-014.539, Rel. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Sessão de 23 de janeiro de 2024).

No presente caso, apesar de se referir a embalagens secundárias, que não são incorporadas ao produto, são indispensáveis para a comercialização dos produtos fabricados pela empresa recorrida, e por isso não há reparos a serem feitos no Acórdão recorrido cabendo a confirmação da reversão das glosas relacionadas com pallets, divisória/folha de papelão e lona plástica, desde que sejam posteriormente descartadas após o uso, ou seja, desde que não sejam reutilizáveis (pois caso reutilizável o cálculo do crédito seria outro).

(ii) *Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, armazenagem e logística:*

A segunda matéria a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência diz respeito a possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais (PIS e COFINS), não cumulativas sobre os custos havidos com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

A Fazenda Nacional aduz, no recurso que não geram créditos os gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte. Em contrapartida, a recorrida alega que, *“(...) os chamados “custos de frete interno”, que visam a transferência interna de produto*

acabado da fábrica para o armazém, compõem o custo de produção e, como tal, farão parte do valor agregado ao produto produzido pela indústria. Portanto, passíveis de apuração de créditos por representarem insumo da produção”.

No entanto, segundo o conceito de insumos adotado pelo precedente vinculante do STJ (REsp nº 1.221.170/PR), não dá direito a tomada de crédito por ser posterior ao processo produtivo e nem caracteriza frete na venda, apresentando natureza de despesa com logística (despesa operacional), para a qual não há previsão de tomada de crédito.

Primeiramente, importante destacar que o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do referido julgado (REsp 1.221.170/PR), definiu, em seu item 5 – “*Gastos posteriores à finalização do processo de produção*”, não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55, 56 e 59, a seguir reproduzidos:

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

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

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

(...)

59. Assim, conclui-se que, cm regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço.** Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação. (grifou-se)

Esse entendimento foi igualmente consagrado por esta 3ª Turma, em 15/03/2024, Acórdão n.º 9303-014.954, da relatoria do Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, com a seguinte ementa no tocante a essa matéria:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO REsp Nº 1.221.170/PR.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. As Conselheiras Tatiana Josefovitz Belisário e Cynthia Elena de Campos acompanharam pelas conclusões, diante das circunstâncias do caso, em que não restou claramente caracterizado o enquadramento da operação nos incisos do art. 3º das leis de regência.

Exatamente no mesmo sentido os precedentes recentes do STJ, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779:

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. (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.386.141 – AL (2013/0170725-4), Rel. Ministro Olindo Menezes, DJe de 14/12/2015). (grifou-se)

ii) **Embargos de Divergência em Resp nº 1.710.700-RJ. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data da Publicação: 28/10/2019.**

O caso dos autos trata de despesa de frete em relação ao **deslocamento entre estabelecimentos de uma mesma empresa - ou seja, não há uma operação de venda ou revenda.**

Por sua vez, **o acórdão apontado como paradigma tem por pressuposto uma operação de venda, realizada entre duas empresas distintas.** Do voto condutor proferido no RESP 1.215.773 (fls. 211/216 daqueles autos) transcrevo (com grifos) os seguintes trechos:

(...)

Assim, o paradigma não trata da despesa de frete referente ao deslocamento entre estabelecimento de uma mesma empresa, mas sim da aquisição efetiva de veículos novos para posterior revenda.

Nesse sentido, o voto vencedor proferido no RESP 1.215.773 cuidou de distinguir os dois contextos, nos seguintes termos (grifado):

*Para afastar qualquer dúvida, devo ressaltar, por outro lado, que o acórdão proferido nos autos do RESP 1.147.902/RS, da Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010, não tem pertinência com o caso em debate, não dizendo respeito a transporte de bens para revenda. **O referido precedente envolve simples "transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial"**. Eis a ementa do julgado:*

(...)

Como se vê, o próprio voto condutor do acórdão apontado como paradigma cuidou de apartar os contextos fáticos. Inclusive, o precedente RESP 1.147.902/RS (Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010) permanece sendo colacionado nos julgados mais recentes sobre o tema, como é o caso do AgInt no AREsp 1237892/SP (Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019), abaixo transcrito.

Por outro lado, como se depreende de precedente da Primeira Turma, de dezembro de 2015, há sintonia de entendimentos entre ambos órgãos colegiados fracionários da Primeira Seção do STJ (grifado):

(...)

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.

(AgRg no REsp 1386141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2015)

O precedente acima continua sendo referido nos julgados mais recentes sobre o tema: (...)

III. Na forma da jurisprudência dominante e atual do STJ, "as despesas de frete (nas operações de transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa) não configuram operação de venda, razão pela qual não geram direito ao creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade" (STJ, REsp 1.710.700/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/11/2018). (...)

IV. A controvérsia decidida pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, é distinta da questão objeto dos presentes autos, consoante admitido pela própria agravante, por petição protocolada perante o Tribunal de origem, e reconhecido também por esta Corte, nos EDcl no AgRg no REsp 1.448.644/RS (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/04/2017).

V. Não se aplica ao caso, por ausência de similitude fática, a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.215.773/RS (Rel. p/ acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 18/09/2012), pois, além de esse precedente não ter abordado a questão objeto dos presentes autos, o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 permite o creditamento das despesas de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor", diferentemente do caso concreto, em que não se verifica operação de venda.

(AgInt no AREsp 1237892/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019)

Posto isto, temos que o frete em questão não se insere na categoria de insumo, porque está fora do processo produtivo e não é frete de venda, por ser anterior a ela. Tem natureza de atividade de logística, sem previsão de crédito.

Assim, entendo que a decisão recorrida deve ser reformada, visto que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

(iii) Créditos extemporâneos de PIS e COFINS não-cumulativos:

O último dissenso jurisprudencial levantado pela Fazenda Nacional, submetido ao crivo deste Colegiado, cinge-se sobre a possibilidade ou não de apuração de créditos

extemporâneos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, sem retificar as declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

No caso, trata-se de custos com **aluguéis, energia e manutenção**, operações realizadas entre os anos de **2005, 2006 e 2007**, conforme planilha do Anexo XVIII, não considerados pela Autoridade Fiscal, por serem extemporâneos.

Sobre o tema, as leis que tratam do ressarcimento/compensação de PIS e Cofins sempre se referem ao saldo credor acumulado no trimestre, por exemplo, art. 5º, §2º da Lei nº 10.637/2002 e art. 6º, §2º da Lei nº 10.833/2003, além do caput do art. 16 da Lei nº 11.116/2005. Contudo, não há nesses dispositivos qualquer vedação a que créditos extemporâneos não utilizados no período de competência, possam ser apropriados em período posterior, compondo o saldo credor desse trimestre posterior, conforme previsão do §4º do artigo 3º das Leis nºs. 10/637/2002 e 10.833/2003, o qual prevê que *“o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”*.

No entanto, a apropriação extemporânea de créditos exige, em contrapartida, além da observância da prescrição, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (SC Cosit nº 54/2021). E de outra forma não poderia ser, sob pena de inviabilizar a correta e oportuna apuração e utilização dos créditos pelo contribuinte, na forma ditada por lei, bem como seu controle e fiscalização pela RFB. E não é por outro motivo que existia a previsão de retificação do Dacon e da DCTF, nos termos do art. 10, caput e §5º, da Instrução Normativa RFB nº 1.015/2010, vigente à época dos fatos aqui tratados.

Essa matéria recentemente enfrentada, na data de 14 de março de 2024, no Acórdão nº 9303-014.779. Vejamos:

Processo nº 10783.720619/2011-99

Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303-014.779 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 14 de março de 2024

Recorrentes UNIÃO (FAZENDA NACIONAL) FERTILIZANTES HERINGER S.A.

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

PIS/COFINS. INSUMO. DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

A contratação de despachante aduaneiro é mera opção (não essencial, portanto) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe o artigo 5º do Decreto 2.472/88.

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. 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. (Acórdão 9303-013.887)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos especiais. No mérito, por unanimidade de votos, deu-se parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para manter as glosas sobre créditos referentes a despachantes aduaneiros, e negou-se provimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte, por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (relator), Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, e Cynthia Elena de Campos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho. Julgamento realizado após a vigência da Lei 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão. (grifou-se)

Naquela oportunidade o voto vencedor utilizou como razão de decidir o Acórdão nº 9303-010.080, de 23 de janeiro de 2020, o qual peço vênia para fundamentar meu entendimento sobre a matéria:

“(…) Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões apenas, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devia retificação dos respectivos DACON e DCTF.

O direito de se aproveitar créditos da COFINS sobre os custos/despesas com insumos utilizados na produção de bens e/ ou na prestação de serviços está previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

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

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...)

§ 1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art.2º desta Lei sobre o valor:

(...)

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Já o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, assim dispõe quanto ao ressarcimento/compensação dos créditos:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

Por sua vez a IN SRF nº 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

(...)

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

(...)

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

(...)

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

(...)

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

(...)

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário.

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Ora, segundo essas normas legais, os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal. Já o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo nos meses seguintes,

sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP.

O instrumento legal para se apurar os créditos da contribuição é o Dacon mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte. Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.

(...)

§ 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o Dacon relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

O ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos da COFINS é possível, desde que retificados os respectivos Dacon e as DCTF. No presente caso, conforme demonstrados nos autos, o contribuinte não transmitiu os Dacon retificadores nem as DCTF.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recursos especial da Fazenda, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos Dacon e DCTF”.

Em resumo, temos que a verificação dos valores a ser apurados se dá por meio dos DACONs apresentados pelo Contribuinte, conforme definido pela IN SRF 384, de 2004.

Isto porque no regime da não-cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Os créditos extemporâneos devem ser utilizados para desconto, compensação ou ressarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Assim, a utilização do crédito pressupõe primeiro a sua apuração, com o registro apropriado no DACON, sendo necessário ainda compensar o crédito com débitos do próprio mês, e havendo saldo remanescente, compensá-lo sucessivamente nos meses subsequentes.

Desta forma, não se constatando a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação dos DACON (e da DCTF), não se pode ter como certa a dedução de tais créditos extemporâneos e, portanto, a glosa de tais créditos devem ser mantida por absoluta falta de liquidez e certeza”.

Acrescento ainda que, os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido seja efetuado diretamente em outro período de apuração.

Portanto para esse aproveitamento seria necessário uma apuração prévia relativa aos períodos de apuração correspondentes. Situação que demanda no mínimo a retificação dos DACON dos períodos anteriores. As exigências impostas pelas IN SRF utilizadas pela Fiscalização têm suporte no art. 92 da Lei nº 10.833, de 2003 que delegou a SRF a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos.

Penso que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possa ser devidamente aferida dentro do período específico de geração do crédito. Como os créditos referem-se a 4 ou 5 anos antes do seu efetivo aproveitamento, há que se perquirir, se naquela data, eram créditos apropriáveis segundo a legislação de regência da época. Entendo ser injustificável a negativa do contribuinte de fazer os ajustes relativos a cada período de apuração, conforme recomendado pela Fiscalização. Correto o entendimento exarado pelo ilustre ex-conselheiro Waldir Navarro Bezerra, ao transcrever o seguinte trecho da decisão da DRJ no Acórdão nº 3402-003.148, de 20/07/2016:

"(...) É que a razão de ser da necessidade de segregação dos créditos por períodos de apuração, no âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não cumulativo, se deve ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de utilização segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de utilização por qualquer uma das formas previstas (desconto, compensação ou ressarcimento)".

Relevante também transcrever trecho do voto proferido pelo ilustre ex-conselheiro e expresidente da 3ª Seção de Julgamento do CARF, Henrique Pinheiro Torres, no acórdão nº 9303-003.478, de 25/02/2016, acerca do mesmo tema:

(...) É inegável que, como bem apontou o acórdão recorrido, nos termos do § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que disciplina a utilização do crédito, o montante não aproveitado em um mês poderá sê-lo em períodos superiores, mas tal comando, com o devido respeito, não possui o alcance defendido.

Em primeiro lugar, há que se ter em mente que o dispositivo, como já antecipado, trata da utilização do crédito apurado, de modo que sequer se poderia cogitar antinomia entre os dispositivos.

Em outras palavras, nos termos dos comandos legais, o crédito apurado sob a égide do § 1º (circunstância logicamente antecedente) poderá ser aproveitado nos termos do § 4º.

Admitir que a forma de utilização influencie a de apuração, com a devida licença, é inverter a lógica estabelecida pelo legislador.

E não se alegue que a aplicação da restrição em comento decorre de mero formalismo. Trata-se de norma instrumental que visa ao controle do correto emprego dos créditos. Sem tal distinção, esse controle restaria extremamente dificultado (e porque não dizer inviabilizado).

Apenas para ilustrar alguma dessas dificuldade, há que lembrar que, dependendo da destinação dos produtos, os créditos terão aplicação diversa (dedução da contribuição, compensação ou ressarcimento), apurados com base em parâmetros diversos (mensal ou trimestral)”.

Por fim, também registro o raciocínio empreendido pelo ilustre ex-conselheiro José Fernandes do Nascimento proferido no Acórdão nº 3302-004.156, de 22/05/2017:

“(...) Não se pode olvidar, ademais, que o registro extemporâneo de créditos, se permitido fosse, além do descumprimento do disposto no art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, impossibilitaria ou dificultaria em muito o controle das operações com direito a crédito. Se houvesse tal permissão, como saber se as operações registradas extemporaneamente não foram registradas anteriormente no mês correspondente e nos seguintes? Somente mediante a realização de auditoria em todos os meses anteriores ao registro extemporâneo do crédito seria possível confirmar ou não essa informação.

Ademais, tendo em conta que a autoridade fiscal não é autorizada a fiscalizar/auditar os períodos pretéritos não alcançados pelo procedimento fiscal em curso, o registro de operações de créditos extemporâneas, por certo, oportunizaria e facilitaria a prática de fraudes, mediante a apropriação, por mais de uma vez, de crédito de uma mesma operação”.

Registro que este também é o entendimento prevalente nos últimos julgados desta 3ª Turma da CSRF, como pode ser verificado no Acórdão nº 9303-011.780,

de 18/08/2021, de minha relatoria, Acórdão nº 9303-009.738, de 11/11/2019 de relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire e Acórdão nº 9303-009.660, de 16/10/2019 de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Diante do exposto acima, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nesse ponto.

III - Do conhecimento do Recurso Especial da Contribuinte:

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo, conforme atestado no Despacho de Admissibilidade, e atende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e alterações, devendo, portanto, ter prosseguimento. É o que se passa a demonstrar.

Primeiramente, oportuno ressaltar que no presente caso a matéria préquestionada, admitida no Despacho de Admissibilidade diz respeito à **“operações portuárias na exportação de mercadorias”**,

Confrontando os arestos paragonados **Acórdãos nºs. 9303-011.412 e 9303-013.013**, verifico haver similitude fática e divergência interpretativa em relação ao art. 3º, II, da das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, sobre o direito de crédito das contribuições em relação aos custos com “operações portuárias” na exportação. O acórdão recorrido adotou o entendimento de que os serviços relativos a operações portuárias não estão abrangidos pelos arts 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

E sobre a matéria a nós devolvida, em relação aos serviços portuários, decidiu o aresto recorrido nos seguintes termos:

Tendo o Colegiado decidido, pelo voto de qualidade, negar provimento à reversão das glosas relativas a operações portuárias, coube a mim, em relação a essa matéria, a elaboração do voto vencedor.

Antes de mais nada, é preciso esclarecer que, ao contrário do firme posicionamento adotado pelo i. Conselheiro relator, tenho a convicção, igualmente firme, de que o conceito de insumo trazido pelo STJ no REsp 1.221.170-PR é baseado na essencialidade ou relevância do bem para o processo produtivo, e não, de forma genérica, para o desenvolvimento das atividades da empresa, de tal forma que nem todos os custos arcados pela empresa na aquisição de bens e serviços estarão aptos a gerar crédito das contribuições.

É isso que se depreende da leitura dos votos apresentados pelos Ministros e do Acórdão exarado pela STJ, que não deixam dúvidas de que os insumos que geram direito a crédito das contribuições não-cumulativas são aqueles essenciais e relevantes à produção de bens para venda (ao processo produtivo) ou à prestação de serviços. Observe-se os seguintes excertos do voto do Ministro relator Napoleão Nunes Mais Filho, que falam por si sós:

(...)

Diante dessa premissa, entendo que sequer se possa cogitar da essencialidade ou relevância para o processo produtivo dos serviços relativos a operações portuárias na exportação de mercadorias, uma vez que eles são prestados, via de regra, para além do final do ciclo produtivo, o que me faz concluir que esses serviços não podem ser considerados insumos da produção, bem como que não existe a possibilidade de aproveitamento de crédito sobre essas despesas incorridas.

Nessa mesma linha vão as seguintes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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

Período de apuração: 01/11/2011 a 31/12/2011

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

(Acórdão 9303-011.464, de 20/05/2021 – Processo nº 10880.722039/2015-61 – Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESPESAS PORTUÁRIAS.

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 desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados. 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.

(Acórdão 9303-010.724, de 17/09/2020 – Processo nº 10825.720107/2010-16 – Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal)

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. SERVIÇOS DE CAPATAZIA E ESTIVAS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de capatazia e estivas por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos das contribuições sociais, apuradas no regime não-cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

(Acórdão 9303-010.218, de 10/03/2020 – Processo nº 13897.000217/2004-56 – Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal)

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas com estivas, capatazia e guinchos nas operações portuárias de venda para o exterior (exportação), e projetos por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo por absoluta falta de previsão legal.

(Acórdão 9303-009.727, de 11/11/2019 – Processo nº 13053.000270/2005-60 – Relator: Demes Brito)

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/07/2004

DESPESAS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, poderão ser descontados gastos relativos a armazenagem e frete na operação de venda, considerada até a entrega no local de exportação, não contemplando, assim, a logística de armazenagem e carga, afetas à remessa ao exterior.

(Acórdão 9303-009.719, de 11/11/2019 – Processo nº 15983.000037/2009-35 – Relator: Rodrigo da Costa Pôssas)

Por outro lado, entendo que esses serviços relativos a operações portuárias também não estão abrangidos pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, uma vez que não é possível definir esses serviços como armazenagem de mercadoria ou frete na operação de venda.

Assim, em consonância com o REsp 1.221.170-PR, entendo que deva ser mantida a glosa feita pela fiscalização em relação aos serviços de operação portuária

relacionados com mercadoria exportada, por não se enquadrarem no conceito de insumo para a produção e nem se tratarem de armazenagem ou frete na operação de venda. (g.n.)

Já o primeiro Acórdão paradigma (**Acórdão nº 9303-011.412**), apreciou a matéria, admitindo que tais serviços se enquadram no conceito de insumos do art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, o que pode ser percebido pela leitura da ementa abais transcrita:

Acórdão nº 9303-011.412

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Exercício: 2012 CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA

Na sistemática da apuração não-cumulativa, deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com materiais de embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que indispensáveis à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

SERVIÇOS PORTUÁRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Em razão das operações de importação e exportação, tanto de matérias-primas como dos produtos acabados, as despesas com serviços portuários mostram-se essenciais ao processo produtivo da empresa nas etapas iniciais e finais. Além disso, os serviços portuários permitem o envio das mercadorias até o destino final e permite a continuidade de suas atividades fabris.

Em relação ao **Acórdão nº 9303-013.013**, indicado como segundo paradigma, trata-se de decisões proferidas no mesmo processo administrativo nº **10314.720217/2017-14**, sendo que o este paradigma indicado apenas apreciou embargos de declaração, para correção de erro material, sem alterar o julgado. Portanto, trata-se de um único paradigma. Vejamos:

Acórdão paradigma nº 9303-013.013:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE. INOCORRÊNCIA. REJEIÇÃO.

Havendo contradição entre o voto e sua parte dispositiva, deve o aresto ser retificado para tornar o mesmo hígido, de modo a conferir certeza à sua execução.

Voto:

(...)

No acórdão, onde se lê:

(...)

Leia-se:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencido o conselheiro Rodrigo Da Costa Pôssas, que não conheceu do recurso; e os conselheiros Luiz Eduardo De Oliveira Santos e Rodrigo Mineiro Fernandes, que conheceram parcialmente. No mérito, 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, **deu-se provimento ao recurso para reconhecer o direito ao creditamento das despesas portuárias após o fim da etapa produtiva**, vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire (relator), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rodrigo Mineiro Fernandes e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Vanessa Marini Cecconello. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento para restabelecer a glosa dos valores relativos aos gastos incorridos com mão-de-obra de carga e descarga DE PRODUTOS ACABADOS. (grifou-se)

Em que pese ter defendido no recurso quanto a essencialidade e relevância das operações portuárias, tanto aos serviços na importação quanto na exportação, incorreu a mesma em equívoco, pois a glosa mantida na r. decisão foi exclusivamente quanto aos serviços portuários na exportação, vez que o decisum recorrido foi categórico ao asseverar que *“os serviços de operação portuária relacionados com mercadoria exportada, por ocorrerem após o encerramento do ciclo de produção, não se incluem no conceito de insumo para fins de creditamento”*.

Portanto, impende deixar assentado que o recurso foi conhecido apenas quanto aos serviços portuários após o processo produtivo, pois assim delimitada a quaestio quanto à sua extensão no aresto recorrido, delineando, em consequência, os contornos da sucumbência.

Se a recorrente entendia que não poderia ser aceita glosa de serviços portuários na importação, deveria ela ter oposto aclaratórios em relação ao recorrido para que, eventualmente, essa suposta omissão, fosse sanada.

Fato é que não o fez, pelo que, dúvida não remanesce, a matéria a nós devolvida reporta-se exclusivamente aos gastos de **serviço portuários incorridas após o processo produtivo**. É nesses termos que o despacho de admissibilidade deu seguimento ao especial, e é dessa forma que conheço do mesmo.

IV – Do mérito:

Como exposto acima, a matéria a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência, se resume sobre o direito de crédito das contribuições em relação aos custos com “**operações portuárias na exportação**”.

Esse assunto já foi analisado por essa turma em 13 de abril de 2023, Acórdão n.º 9303-014.067, cujo voto vencedor foi redigido pelo Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan. Para conhecimento, segue a transcrição da ementa:

Processo nº 13855.720548/2014-74

Recurso Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9303-014.067 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 13 de abril de 2023

Recorrente USINA SÃO FRANCISCO S.A.

Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009, 2010

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

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, visto que tais despesas não constituem insumos ao processo produtivo, por ocorrerem posteriormente a tal processo, e nem constituem fretes de venda. A mesma razão de decidir se presta aos serviços portuários na exportação, que são despesas incorridas após o processo produtivo, não se enquadrando nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, negou-se provimento, por voto de qualidade, vencida a Conselheira Erika Costa Camargos Autran (relatora) e os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Em seu voto o Nobre Relator fundamenta seu posicionamento referente a impossibilidade de tomada de crédito das contribuições não cumulativas sobre serviços portuários na exportação, sob o argumento de que: “*Tais serviços notoriamente ocorrem após a conclusão do processo produtivo, o que impede que se sejam considerados “insumos” necessários à obtenção do*

produto final. Em adição, esses serviços portuários na exportação cristalinamente não constituem “frete na venda”, o que impossibilita a tomada de crédito com base no inciso IX do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas. Nesse sentido, transcrevo parte do voto, os quais peço licença para adotar como razão de decidir:

(...)

Relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial no 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

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

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

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

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

“(…) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante do exposto, no que se refere ao tema aqui em análise (serviços portuários na exportação), voto por conhecer e, no mérito, para negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo a glosa fiscal em relação aos serviços portuários na exportação.

Com esses fundamentos, deve ser mantida a referida glosa.

V – Do dispositivo:

Diante de todo exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito dar-lhe parcial provimento para restabelecer a glosa sobre fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e a glosa sobre créditos extemporâneos. Ainda, conheço do Recurso Especial proposto pela contribuinte, para no mérito negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green