



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10480.918129/2019-92  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-012.056 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 22 de novembro de 2022  
**Recorrente** NETUNO INTERNACIONAL S/A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2018 a 30/06/2018

PRECLUSÃO. PROVA DOCUMENTAL.

A prova documental será apresentada com a impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções legalmente previstas.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO. ART. 170 DO CTN.

O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. A ausência de certeza e liquidez na documentação comprobatória, conforme art. 170 do CTN, acarreta na negativa do provimento do recurso.

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

Período de apuração: 01/04/2018 a 30/06/2018

DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. NOTAS FISCAIS. CÓDIGO DE SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA - CST.

Para reconhecimento do direito creditório, faz-se indispensável a apresentação das notas fiscais, documentos hábeis para comprovar a existência da operação e a tributação na fase anterior. Se tais documentos não contém qualquer destaque das contribuições, indicando que sua aquisição foi realizada sem a incidência destes tributos, não é possível o creditamento.

DESPEAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, consequentemente, geram créditos da contribuição, nos termos do art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/03.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário no tópico “insumo amparado por nota fiscal com CST informado de operação não sujeita às contribuições sociais”. E, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para conceder o direito ao crédito dos fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa. Vencidos o Conselheiros Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Relator) e José Adão Vitorino de Moraes, que votaram por negar provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Relator

(documento assinado digitalmente)

Laercio Cruz Uliana Junior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Jose Adao Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Laercio Cruz Uliana Junior, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa, Semiramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida através do Acórdão n.º 104-004.179 da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade pela ora recorrente, em relação às glosas efetuadas sobre parte dos créditos da COFINS pleiteados através de Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso (PER), relativamente ao 2º trimestre de 2018.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório do Acórdão recorrido:

3. O Auditor- Fiscal explica que foram analisadas as informações das últimas EFD transmitidas antes do início do procedimento fiscal, os documentos e esclarecimentos do contribuinte prestados em razão do procedimento instaurado. Além disso, foram efetuados cruzamentos com os registros de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), de Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (CT-e) e da Escrituração Contábil Digital (ECD), obtidos do Sped, e analisadas considerando-se as permissões e vedações existentes na legislação tributária que trata do aproveitamento dos créditos decorrentes das atividades operacionais da empresa.

4. Destaca também que “na análise dos créditos apurados em relação às aquisições de bens e serviços utilizados como insumos foram consideradas as disposições do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018 que tratou das repercussões no âmbito da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da

*Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR”.*

5. A autoridade tributária explica ainda que, além das leis e das normas infralegais que disciplinam a apuração e utilização de créditos de PIS e Cofins não-cumulativos relativos às atividades da pessoa jurídica fiscalizada, também embasou seu posicionamento nas soluções de consulta e de divergência proferidas pela Cosit/RFB que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a partir da data de suas publicações, têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria.

6. Informa que de acordo com as EFD Contribuições os créditos básicos de PIS e Cofins não-cumulativos foram calculados respectivamente mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre:

*“Aquisições no mercado interno:*

- *Bens utilizados como insumos;*
- *Serviços utilizados como insumos;*
- *Armazenagem e fretes na operação de venda;*
- *Energia elétrica;*
- *Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação); e*
- *Amortização e Depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis.*

*(...)*

*Aquisições no Mercado Externo:*

- *Bens utilizados como insumos; e*
- *Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação);”*

7. A partir disto passa-se à análise dos documentos societários e das rubricas individualizadas das EFD Contribuições sobre as quais o contribuinte apurou o direito creditório.

#### **Informações da Pessoa Jurídica**

8. O Auditor-Fiscal relata que o contribuinte possui diversas filiais que atuam sob CNAE envolvendo atividades de criação de camarões, criação de peixe, fabricação de conservas de peixe, crustáceos e moluscos e comércio atacadista de pescados e frutos do mar. A sede atua sob o CNAE nº 4634-6-03 - Comércio atacadista de pescados e frutos do mar.

9. Relata que, de acordo com o Estatuto Social, a empresa possui atividades de *“exploração de armazéns de alimentos, próprios e/ou de terceiros; indústria; comércio atacadista e varejista; importação e exportação, beneficiamento e acondicionamento de alimentos na área de carnes, pescados e derivados, frescos e congelados, queijos e laticínios, vinhos e legumes; representação comercial; administração e operação de terminais portuários pesqueiros, frigoríficos ou não; pesca em geral, inclusive de peixes do mar; prestação de serviços de industrialização, processamento e beneficiamento de pescados, moluscos, camarões, lagostas e frutos do mar em geral; aquicultura; arrendamento e armação de embarcações pesqueiras; captura de pescados, crustáceos, camarões lagostas, moluscos e frutos do mar em geral; fabricação de gelo; despacho, agenciamento, representações e assistência a embarcações pesqueiras e navios de transporte de cargas; prestações de serviços relacionados à atividades pesqueira; operações de transporte e de logística; serviços de entrega rápida, serviços de alimentação para bares, restaurantes e similares;*

*exploração da atividade hoteleira e turismo, incluindo a importação produtos de gêneros e mercadorias relacionadas com o turismo e a hotelaria; escritório administrativo; podendo também participar como sócia quotista ou acionista do capital de outras sociedades, inclusive em sociedades em conta de participação.”*

### **Bens utilizados como insumos: aquisições no mercado interno e importações do exterior**

10. A autoridade tributária relata que da análise efetuada apurou glosas de créditos calculados sobre “Bem adquirido sem tributação das contribuições sociais” e no caso de importações do exterior, não foi aceito o crédito apurado sobre uma nota fiscal (NF-e nº78) que foi substituída por outra (NF-e nº 79). Evidencia também que admitiu créditos sobre insumos aplicados na produção dos seguintes bens destinados à venda:

(Transcrição da Tabela 2: Vendas da Produção)

Filé de Tilápia Resfriado: R\$ 7.755.638,06  
Filé de Tilápia Congelado: R\$ 4.568.340,82  
Farinha de Peixe: R\$ 438.390,80  
Óleo de Peixe: R\$ 420.458,41  
Frozen Tilápia Skin: R\$ 353.619,64  
Carne Moída Congelada: R\$ 104.949,72  
Camarão Desc/Cozido Congelado: R\$ 22.020,25  
Total Geral: R\$ 13.663.417,70

Fonte: EFDs e NF-e de saída emitidas pela Netuno S.A.’

11. Explica que os créditos apurados foram rateados em função da receita bruta total com o objetivo de vincula-los às receitas tributadas no mercado interno (RTMI), não tributadas no mercado interno (RNTMI) e de exportação (REXPO).

### **Bem adquirido sem tributação das contribuições sociais**

12. Em seguida, a autoridade tributária destaca o seguinte:

*Referente às aquisições de bens cujos valores não se sujeitaram à tributação de PIS e Cofins não-cumulativos nas operações de venda pelo fornecedor, consoante se verifica nos códigos de situação tributária e bases de cálculo das respectivas NF-e, demonstradas na planilha “NF-e SAÍDA EMIT FORNEC”, Doc. 09, abaixo discriminados:*

- CST 4 – Operação Monofásica / Base de Cálculo = Zero;
- CST 6 - Alíquota Zero / Base de Cálculo = Zero;
- CST 7 - Isenta / Base de Cálculo = Zero;
- CST 8 - Sem incidência / Base de Cálculo = Zero; e
- CST 49 - Outras Operações / Base de Cálculo = Zero.

*O §2º, do art. 3º, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003 dispõe que não dará direito a crédito o valor das aquisições de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*

*As operações com CST 4 correspondem às aquisições de óleo diesel, vendidos por Transportador Revendedor Retalhista (TRR) sem tributação das contribuições sociais.*

*Em virtude do disposto no §2º, as operações com CST 7 tiveram seus valores ajustados aos percentuais de rateio das receitas tributadas no mercado interno, demonstradas na planilha “PERC RATEIO REC BRUTA”, Doc. 09.*

A Cosit/RFB já se posicionou sobre essa questão na Solução de Consulta n.º 227/2017, conforme ementa transcrita abaixo: (grifos e negritos inseridos nesta Fiscalização)

**“NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.**

**É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos. É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente: a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição.**” (grifos como original)

13. Cita Solução de Consulta Disit n.º 7027/2019 e diversos Acórdãos de DRJ que reforçam a hipótese de vedação do direito ao crédito apurados sobre bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição.

#### **Serviços utilizados como insumos**

14. O Auditor Fiscal relata que foram apuradas glosas sobre “Frete no deslocamento de bens entre estabelecimentos da empresa”, “Serviços diversos” e “Apuração extemporânea de créditos”.

#### ***Frete no deslocamento de bens entre estabelecimentos da empresa***

15. Foi constatado que as despesas de frete nas devoluções de mercadorias recebidas em transferência, nas remessas em bonificação, doação ou brinde, nas vendas/transferências de produção entre estabelecimentos da NETUNO, estão relacionadas ao deslocamento de produtos acabados, etapa posterior ao processo produtivo da empresa.

16. O Auditor Fiscal analisa o seguinte:

*Salvo situações em que a legislação exige aplicação pela pessoa jurídica para que os bens produzidos possam ser comercializados, os demais gastos ocorridos após o processo de produção dos bens não se configuram insumos nos termos do PN Cosit/RFB n.º 5/2018, como se verifica no item “C” do parágrafo 168, abaixo transcrito: (grifos e negritos inseridos nesta Fiscalização)*

*“168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:*

*(...)*

*c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, **excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas** (como ocorre, por exemplo, com os itens que a **legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica** para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);”*

*(...)*

*O inciso IX, do art. 3º, c/c o art. 15 da Lei n.º 10.833/2003, prevê a possibilidade da pessoa jurídica calcular créditos em relação ao frete na **operação de venda**, nos casos dos incisos I e II do mesmo artigo, quando o ônus for suportado pelo vendedor, ou seja, que o bem fretado tenha sido adquirido para revenda ou decorra de sua produção ou fabricação. A **operação de venda**, portanto, é condição indispensável para que haja a apuração de créditos nessa modalidade. Esse requisito não é verificado nos deslocamentos de bens entre estabelecimentos da empresa, motivo pelo qual não haver possibilidade de se apurar créditos com base em despesas de frete.*

Sobre esse tópico, a Cosit/RFB já emitiu parecer na Solução de Consulta n.º 99.002/2017, cuja ementa segue transcrita: (grifos e negritos inseridos nesta Fiscalização)

**“NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.**

*Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, **não há possibilidade de creditamento**, na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, **em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados ou em elaboração entre os seus diferentes estabelecimentos.**”*(grifo como o original)

17. Em razão disso, conclui a autoridade tributária: Não foram, portanto, considerados insumos pela Fiscalização, o que implicou em glosas de créditos apurados a título de “Serviços Utilizados como Insumos”.

#### **Serviços diversos**

18. Foram glosados serviços de armazenagem, operação de *cross-docking*, seguro ad valorem, movimentação, custo extra e paletização. Consta que são serviços empregados sobre produtos acabados e após o processo produtivo da sociedade, logo não foram considerados insumos pela Fiscalização, haja vista as disposições do PN Cosit/RFB n.º 5/2018.

19. No que diz respeito aos serviços de armazenagem, a despeito da possibilidade de creditamento, foi identificado por meio dos contratos celebrados entre a NETUNO e os prestadores de serviços, emitentes das referidas notas fiscais, que não está prevista apenas a prestação deste serviço. Foi requerido ao contribuinte a segregação dos valores por tipo de serviço, em razão disso chegou-se à seguinte conclusão:

*As planilhas “CONTROLE DE EXPEDIÇÃO/SAÍDA X PAGAMENTO TAF” e “DEMONSTRATIVO DE CONTROLE SINTÉTICO”, fornecidas juntamente com as NFS-e nos 1.370, 1.413, 1.440 e 1.526, **não demonstram gastos específicos com serviço de armazenagem, mas sim com movimentação (expedição/saída) de produtos, com aplicação de filme stretch, com pallet PBR 100 x 120, com locação sala, com seguro, com ISS, com juros e multa de mora. Diante do exposto, não foi autorizado, por falta de previsão legal, o creditamento dos valores pagos pelos serviços acima descritos, assim como, dos valores pagos de forma global pelos serviços de serviços de armazenagem, operação de cross-docking e seguro, no caso da nota fiscal no 1.327, e armazenagem, seguro ad valorem, movimentação, custo extra e paletização, em relação à nota fiscal n.º 750** (grifei).*

20. A autoridade tributária afirma que o contribuinte argumenta sobre a possibilidade de creditamento destas despesas em razão dos critérios de essencialidade e relevância, porém afasta a interpretação do requerente ao explicar que a perspectiva do RESP 1.221.170/PR deve ser aplicado para aferição do conceito de insumo.

21. Relata que “Na resposta o contribuinte atesta que o serviço contratado é de **armazenagem de produtos acabados produzidos pela sociedade**. Portanto, tendo sido aplicados sobre o produto acabado e posteriormente ao processo produtivo da NETUNO, não se pode enquadrá-los como insumos, consoante disposto pelo próprio Parecer Normativo em seu parágrafo 168, item “C”. (grifei)

#### **Apuração extemporânea de créditos**

22. Inicialmente, o Auditor Fiscal aduz que “o art. 3º, §1º das Leis n os 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelece que os créditos serão apurados mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 2º das mesmas Leis sobre o valor dos bens e insumos **adquiridos no mês**, portanto, o período de apuração/competência do crédito está diretamente vinculado ao mês de aquisição do bem”. (grifo como original)

23. Destaca que o “Pergunta e Respostas”<sup>1</sup> da EFD Contribuições orienta que o mês de aquisição do bem ou serviço é a data de emissão do documento fiscal para fins de aproveitamento do crédito, mas que é possível o creditamento em razão da data de entrada do bem ou serviço em seu estabelecimento por questões operacionais da empresa.

(Transcrição da nota de rodapé<sup>1</sup>: “62) Qual a data correta para o fato gerador do crédito do PIS/COFINS para a geração dos registros C100 e C170? A data da emissão da NF ou a data de entrada? A legislação das contribuições sociais (Leis 10.637 e 10.833, art. 3º, § 1º, I) estabelece que o direito ao crédito se efetiva com as aquisições do mês (de bens para revenda e de bens a serem utilizados como insumos). Cada empresa que estabelece o momento de registro da aquisição de bens com direito a crédito - se quando da emissão do documento fiscal ou se quando da entrada. O determinante é que tenha ocorrido o fato jurídico representativo da aquisição, que se implementa com a própria emissão da nota fiscal ou com o pagamento da mercadoria adquirida. Se uma empresa adquire mercadorias, mediante emissão de nota fiscal, no dia 28 do Mês 1, já tem direito a escriturar a aquisição e a apropriar o crédito no próprio mês 1, mas se a empresa, por questões operacionais ou de controle interno da mesma resolve só registrar a operação de aquisição quando da entrada das mercadorias no estabelecimento, início do Mês 2, então ela vai se apropriar do crédito no mês 2.”)

24. Sobre a apuração extemporânea dos créditos, afirma que “*com a publicação da IN RFB n.º 1.387 de 21 de agosto de 2013, alterando o art. 11, da IN RFB n.º 1.252/2012, o direito do contribuinte pleitear a retificação das EFDs passou a ser de 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída. A partir daí, deixou de existir nas EFDs a possibilidade de apuração extemporânea de créditos de períodos de competência posteriores a agosto/2013 mediante a utilização dos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins), devendo o contribuinte proceder à retificação dos registros nas EFDs dos períodos de apuração/competência a que se referem os referidos créditos*” (grifo como original).

25. Cita também diversas Soluções de Consulta para evidenciar o entendimento de que o prazo para aproveitar o crédito da não cumulatividade é de 5 anos contados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração. Nesta perspectiva, conclui:

*Diante de todo o exposto, considerando-se a possibilidade da empresa, por questões operacionais ou de controle interno, registrar a operação geradora de créditos na EFD em mês subsequente ao da emissão do documento fiscal, foram tidas como extemporâneas as apurações de créditos cuja diferença (em número de meses) entre o mês de emissão do documento fiscal e o mês da escrituração foi superior a 1 (um). Houve glosa de créditos quando a diferença foi superior a 1 (um) e o documento fiscal teve sua emissão em data anterior a 01/03/2018, tendo em vista o início do período fiscalizado em 01/04/2018. Nos casos em que a diferença foi superior a 1 (um) mas a emissão do documento fiscal ocorreu dentro do período fiscalizado (2º trim/2018), consideramos como mês de apuração/constituição do crédito o da emissão do referido documento.*

### Energia Elétrica

26. O Auditor Fiscal relata o seguinte:

*A planilha “ENERGIA ELÉTRICA”, Doc. 09, elaborada com base nos registros C501 que compõem as EFDs analisadas, mostra as operações sobre as quais o contribuinte apurou os créditos de PIS e Cofins não-cumulativos. Os valores informados nas EFDs referentes às notas fiscais nos 286.655.567, 14.986.202, 293.092.249, 17.906.259, 18.779.916, 18.754.842, 298.673.113 e 22.508.930, emitidas respectivamente em 27/03/2018, 28/04/2018, 30/04/2018, 23/05/2018, 31/05/2018, 29/05/2018, 25/05/2018 e 28/06/2018, foram ajustados aos encontrados nas cópias das Contas de Energia Elétrica, fornecidas pela empresa em atenção ao TIPF, Doc. 11, na medida em que não foram computados na base de cálculo dos créditos, por não haver previsão legal, as parcelas correspondentes a multas, a juros e atualização IGPM por atraso, a contribuição para iluminação pública e a ICMS subvenção. Teve destaque em vermelho a glosa realizada sobre o crédito registrado na EFD de maio/2018, apurado sobre o valor da nota fiscal n.º 293.092.249, emitida em 30/04/2018, uma vez que a mesma operação já servira de base*

*de cálculo para o crédito registrado na EFD de abril/2018. Os totais mensais autorizados foram transportados para as planilhas. (grifei)*

27. Cita diversos Acórdãos de DRJ que reforçam seu entendimento.

#### **Armazenagem e Fretes na Operação de Venda**

28. A autoridade tributária informa que foram glosados créditos sobre “Frete no deslocamento de bens entre estabelecimentos da empresa”, “Frete nas remessas em bonificação, doação ou brinde” e em razão da “Apuração extemporânea de créditos”.

29. Os fatos e fundamentos desta infração são semelhantes ao que já foi relatado no item **Serviços utilizados como insumos**, acima. O Auditor Fiscal também cita diversos Acórdãos de DRJ para fundamentar seu entendimento e conclui: “A operação de venda, portanto, é condição indispensável para que haja a apuração de créditos nessa modalidade. Esse requisito não é verificado nos deslocamentos de bens entre estabelecimentos da empresa, motivo pelo qual não há possibilidade de se apurar créditos com base em despesas de frete”. (grifo como original)

#### **Máquinas, Equipamentos e Outros Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado (Crédito sobre Encargos de Depreciação) e Amortização e Depreciação de Edificações e Benfeitorias em Imóveis**

30. O Auditor-Fiscal relata que o contribuinte se aproveitou de créditos nesta rubrica, mas não destaca a realização de glosas, tendo sido aceito pela fiscalização os valores informados, conforme as planilhas “AMORT E DEPREC EDIF E BENF IMÓV” e “MÁQ E EQUIP INCORP ATIVO IMOB”.

#### **Método de Apropriação dos Custos, Despesas e Encargos**

31. A autoridade tributária afirma que “*O contribuinte optou pelo método de determinação dos créditos comuns com base na receita bruta auferida no mercado interno, conforme se verifica nas EFDs transmitidas. Este método foi mantido pela Fiscalização durante todo o período fiscalizado, conforme determina o §9º do art. 3º das Leis supracitadas*”.

#### **Da manifestação de inconformidade**

32. Devidamente cientificado da decisão denegatória, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade, por meio da qual formulou, em síntese, as seguintes razões de defesa:

33. Informa que é sociedade anônima que se dedica, dentre outras atividades, à aqüicultura, ao processamento, beneficiamento e comércio de pescados, moluscos, crustáceos e frutos do mar em geral destinados ao mercado interno e internacional.

34. Afirma que a partir de 2013, com a redução para alíquota zero do PIS/COFINS nas saídas internas conforme as alíneas “a” e “b”, inciso XX, art. 1º, da Lei 12.839/2013, a empresa passou a acumular créditos do PIS e da COFINS pelas aquisições de matérias-primas tributadas e utilizadas em sua produção, o que originou os pedidos de ressarcimento em questão;

35. Explica que o reconhecimento pelo Auditor-Fiscal apenas de parte do valor pleiteado em seu PER foi em razão de não ter reconhecido o “direito ao crédito à adquirente (ora recorrente) nas aquisições de matérias-primas cujo fornecedor, na apuração de suas contribuições, indicou como não tributadas embora sejam tributadas normalmente. Além disso, também restou afastado o direito ao crédito da recorrente das despesas com frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa”. (grifo como original).

36. A partir daqui passa a estruturar sua defesa da seguinte forma:

**Da indevida glosa do crédito decorrente da aquisição de insumos. Verdade Material e Legalidade.**

37. O contribuinte relata que as glosas de aquisições de insumos, sobretudo, alevino 1G, juvenil e larva, cujo fornecedor, em sua própria apuração, indicou com “não tributados”, com base nos Códigos de Situação Tributária – CST 06 (Operação Tributável a Alíquota Zero), 07 (Operação Isenta da Contribuição) e 08 (Operação sem Incidência da Contribuição).

38. Explica que o alevino 1G, juvenil e larva são “filhotes” de Tilápia, adquiridos pela empresa para criação e quando atingem o tamanho ideal são processados, beneficiados e comercializados em filé. Afirma que por se tratarem de “peixes vivos” não poderiam jamais ter sido amparados pelos códigos CST supramencionados, tendo ocorrido um equívoco da parte do fornecedor ao declarar as operações.

39. E continua em sua defesa:

*Como cediço, para que um produto possa ser declarado sem a tributação do PIS/COFINS, é necessário que ocorra seu enquadramento nas hipóteses de desoneração previstas na legislação do PIS e da COFINS, ou seja, que ocorra uma previsão de imunidade (art. 149, § 2º, I, da CF), não incidência (art. 21 da IN RFB nº 1.911/19), isenção (art. 22 da IN RFB nº 1.911/19), suspensão (Lei nº 10.925/2004; Lei nº 11.033/2004; Lei nº 11.051/2004, Lei nº 11.196/2005 e Lei nº 11.488/2007 e art. 25 da IN RFB 1.911/19) e alíquota zero (Lei nº 10.925/2004 e art. 540 da IN RFB nº 1.911/19).*

*Não obstante, as aquisições de Alevinos, Juvenil e Larva, não se encontram beneficiadas com nenhuma destas situações, sejam elas de imunidade, não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero, e dessa forma, estão sujeitas normalmente a contribuições do PIS e COFINS.*

*Com efeito, a Lei 10.925/2004, em seu art. 1º, XX, prevê a redução a 0 (zero) das alíquotas das referidas contribuições incidentes na importação sobre a receita bruta de venda no 03.03 e 034, senão vejamos:*

*Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:*

*XX - peixes e outros produtos classificados nos seguintes códigos da Tipi: (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)*

*a) 03.02, exceto 0302.90.00; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)*

*b) 03.03 e 03.04; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)*

*Os códigos NCM (Nomenclatura Comum Mercosul) referidos pelo dispositivo legal estão classificados da seguinte maneira na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI):*

*03.02 – Peixes frescos ou refrigerados, exceto os filés (filetes\*) de peixes e outra carne de peixes da posição 03.04*

*03.03 – Peixes congelados, exceto os filés (filetes\*) de peixes e outra carne de peixes da posição 03.04*

*03.04 - Filés (filetes\*) de peixes e outra carne de peixes (mesmo picada), frescos, refrigerados ou congelados*

40. Diante disso o contribuinte alega que os produtos alevino, juvenil e larva, por serem “peixe vivo”, são classificados na TIPE sob código NCM 03.01 (0301.99.11 – Tilápia), conforme destacado nas notas fiscais pelos fornecedores, e desse modo não gozam do benefício previsto no art. 1º, XX da Lei 10.925/2004, sendo tributados normalmente, por isso se creditou destas aquisições.

41. Compara as notas fiscais emitidas por outros fornecedores de venda dos mesmos produtos e destaca que as operações foram tributadas, evidenciando que houve equívoco por parte daqueles que não informou o CST compatível com operações tributadas. Com isso, são estes fornecedores que devem ser cobrados a pagar o PIS e COFINS devido na operação e não a adquirente quem deve ser glosada de créditos legítimos.

42. Informa que em razão disto, a autoridade tributária entendeu por negar à adquirente o crédito com fundamento na Solução de Consulta Cosit n.º 227/2017. Explica que este normativo tratou apenas de elucidar o art. 3º, § 2º, II, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, que veda o crédito nas operações não sujeitas ao pagamento. Reconhece a impossibilidade de creditamento nesta hipótese e isso não se pretende discutir.

sofre tributação e por lapso do fornecedor o documento fiscal é emitido sem tributação indevidamente. Defende que a análise da sujeição ao pagamento das contribuições dever ser feita com base na legislação, à luz da operação efetivamente praticada, e não com base em eventual recolhimento efetivo ou não pelo fornecedor.

44. Distingue o regime de não cumulatividade do ICMS em relação ao PIS e COFINS, pois no caso do primeiro utiliza-se o “método de crédito do tributo”, por meio do qual o crédito fiscal a ser utilizado na apuração do débito referente à transação subsequente é o valor do tributo devido na etapa anterior. Neste caso, o crédito é transferido de uma empresa para outra. Por isso a legislação do ICMS exige o destaque do imposto no documento fiscal para aproveitamento do crédito, pois há uma vinculação entre o valor do débito anterior e o crédito a ser aproveitado.

45. Enquanto que para o PIS e COFINS adotou-se o “método substrativo indireto”, por meio do qual o crédito fiscal é uma concessão, calculado sobre custos e despesas, definida em lei na mesma proporção da alíquota que incide sobre as vendas (receitas). Defende que a concessão do crédito fiscal não exige qualquer vinculação com o montante recolhido na etapa anterior, de modo que o crédito nasce internamente na empresa e não por transferência como no ICMS e no IPI. Assim não se exige o destaque do imposto para o aproveitado crédito.

46. Evidencia que é em razão desta sistemática que a Solução de Consulta n.º 22/2016 permitiu o direito ao crédito do PIS e COFINS pela alíquota prevista em lei e não pela alíquota efetivamente aplicada pelo fornecedor no documento fiscal.

47. Destaca ainda que o Guia Prático da EFD Contribuições estabelece que as “informações referentes aos documentos e operações deverão ser prestadas sob o enfoque do informante do arquivo”. Defende que não está dito que se deve transcrever as informações nos exatos termos constantes do documento fiscal.

48. Adiante, assevera que a Solução de Consulta Cosit n.º 4/2017 atribui “caráter instrumental e probatório” da nota fiscal e que apenas gera “presunção relativa de veracidade” contra o emissor. Defende que caso a nota fiscal possuísse algum equívoco, a exemplo dos produtos e ou NCM, o adquirente com base na análise dos fatos poderia afastar a presunção em desfavor do fornecedor.

49. A partir deste normativo conclui que não é a emissão da nota fiscal, e muito menos a maneira com foi lançada na apuração do fornecedor ou o recolhimento feito ou não por este que constitui – ou desconstitui – a ocorrência do fator gerador das contribuições, mas sim a natureza da receita auferida.

50. Conclui pedindo a reforma do despacho decisório e que se reconheça integralmente o valor dos créditos glosados decorrentes das aquisições em que os fornecedores utilizaram o CST indevidamente.

**Da possibilidade de creditamento de PIS/COFINS sobre frete de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa**

51. Inicialmente o contribuinte discorre largamente sobre o conceito de insumos na legislação do PIS e COFINS e seu distanciamento do referencial adotado para o que se entende por insumos na legislação do IPI, concluindo que para as contribuições estariam albergados no conceito em debate todos os elementos (despesas, aquisições, etc) essenciais ou necessários à formação do faturamento da empresa.

52. Cita o Resp 1.221.170/PR, que define a questão do que seria insumo pela perspectiva da essencialidade e relevância, jurisprudência do CARF e destaca a ilegalidade das IN SRF 247/02 e 404/04. Conclui que deve ser afastado o entendimento de que somente são insumos os bens e serviços utilizados diretamente no processo produtivo, bastante, para tanto, que sejam considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

53. Defende que o frete em questão é essencial à atividade da Netuno Internacional S/A dada a atuação em todo território nacional, com clientes localizados em todas as regiões do país, inclusive micro e pequenos comerciantes situados em pequenas cidades.

54. Afirma que sua logística secciona a operação de venda em duas fases: a primeira compreende o transporte dos produtos vendidos a clientes concentrados numa determinada área geográfica para alguma filial da impugnante situada fisicamente nessa mesma área (grandes cargas); a segunda fase, por sua vez, consiste em fazer chegar os produtos aos adquirentes a partir dessa filial (em cargas menores), completando, assim, a operação de venda – objetivo final da operação de logística montada.

55. Explica que diante deste formato operacional (fábrica → filial → clientes) o custo do frete na operação de venda é composto pelo frete entre a unidade fabril e a unidade de comercialização e pelo frete entre esta última unidade e o endereço do cliente, contratado junto a pessoas jurídicas transportadoras. Defende que esta despesa é essencial e necessária para a concretização da venda dos produtos da impugnante, portanto é classificada como insumo da atividade de comercialização, podendo o crédito ser aproveitado em razão do art. 3º, II, da Lei 10.637/02 e 10.833/03.

56. Também defende que o frete na transferência de produtos também pode gerar créditos do PIS e COFINS em razão do IX do art. 3º da Lei 10.637/02 e 10.833/03. Aduz que a expressão “operação de venda, do referido dispositivo legal, não se limita ao “frete de venda” como o Auditor Fiscal entendeu equivocadamente. Explica que “frete de venda” se restringe ao frete na entrega do produto vendido ao cliente, enquanto que o frete na “operação de venda” compreende, além daquele, o frete das mercadorias entre as filiais da empresa com o intuito de proporcionar a venda.

57. Explica que a venda em si para ser efetuada envolve vários eventos, por isso, a norma traz o termo “operação” de venda e não frete de venda, abarcando dessa forma os serviços intermediários e necessários para a efetivação da venda, dentre os quais o frete ora em discussão.

58. Cita jurisprudências do CARF que corroboram sua tese e que também admitem o crédito sobre tais fretes na qualidade de insumo.

**Do pedido**

59. Por fim, requer o acolhimento da manifestação de inconformidade de sorte a reformar o despacho decisório ora fustigado e, conseqüentemente, dar integral deferimento ao pedido de ressarcimento (PER) sob análise.

60. Consta dos autos que o requerente ingressou com mandado de segurança cível para que fosse determinada judicialmente a análise das manifestações de inconformidades

pendentes de julgamento no prazo de 30 dias e obteve sentença favorável ao seu pleito, exarada pelo MM. Juiz Federal da Seção Judiciária de Pernambuco, Sr. Edvaldo Batista da Silva Júnior, no seguinte teor:

*“Com estas considerações, DEFIRO o pedido liminar, determinando que a impetrada adote as providências necessárias para a análise das manifestações de inconformidade listadas na exordial e protocolados pela impetrante há mais de 360 dias, proferindo decisão no prazo de até 30 (trinta) dias, sob pena de arbitramento de multa diária. Intime-se para cumprimento.”*

Nas preliminares do acórdão do julgamento de primeira instância, há o destaque sobre matéria não impugnada:

63. Destaco inicialmente que o contribuinte não apresentou expressamente contestação para o seguinte: no caso de importações do exterior, glosa em razão do crédito ter sido aproveitado sobre uma nota fiscal (NF-e nº78) que foi substituída por outra (NF-e nº 79); glosas sobre serviços diversos, apuração extemporânea de créditos e energia elétrica. Em razão disso não será possível impugnar estes temas em momento processual posterior, na forma do art. 17 e do § 4º, art. 16 do Dec. 70.235/72.

Em decisão unânime, a turma julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório, sobre fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, e, pelas conclusões, sobre a aquisição de bens amparados por documento fiscal emitido com código de situação fiscal não sujeito à tributação, fazendo-se constar, sobre esta questão, o que se segue:

*“ainda que tivesse sido comprovado erro na informação de não-incidência constante da Nota Fiscal, seria legítima a glosa de créditos tomados sobre reiteradas aquisições cuja tributação não foi corretamente efetuada pelo fornecedor, quando o adquirente se queda inerte quanto à solicitação de correção dirigida ao emitente do documento fiscal, pois a convalidação da incorreção das informações constantes da Nota Fiscal de aquisição apenas é possível quando não ocasione lesão ao Fisco, aos moldes do disposto no Parecer Normativo CST nº 242, de 1972.”*

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, repisou os mesmos argumentos contidos na manifestação de inconformidade, requerendo que se reforme o acórdão ora recorrido, reconhecendo-se o ressarcimento integral do valor dos créditos decorrentes das suas aquisições.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A discussão acobertada pelo recurso voluntário resume-se, no mérito, a dois pontos; primeiro, a glosa efetuada sobre a aquisição dos insumos pós larvas e alevinos de tilápia, em razão do aproveitamento de crédito sobre notas fiscais emitidas com Código de Situação

Tributária – CST de operações não sujeitas às contribuições; segundo, a glosa dos créditos apurados sobre frete na transferência de produtos acabado entre estabelecimentos da recorrente.

### 1. Prova trazida em sede de recurso voluntário

Preliminarmente, cabe avaliar novas provas trazidas em sede de recurso voluntário. O § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 define o momento da prova:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A recorrente acosta, aos autos, relatório das emissões de documentos fiscais e as Declarações do Simples Nacional da pessoa jurídica PISCICULTURA FINE FISH EIRELI, CNPJ n.º 17.009.255/0001-18, entre os anos de 2017 e 2019.

Sustenta que se deve “*conhecer a prova documental complementar apresentada no recurso voluntário que guarda relação com a matéria controvertida desde a manifestação de inconformidade, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva*”.

Ademais, traz à baila o entendimento do Acórdão n.º 2202-006.718, do qual excerto transcrevo a seguir:

Especialmente, tenho em mente que o documento novo, juntado com a interposição do recurso voluntário, quando vinculado a matéria controvertida objeto do processo instaurado a tempo e modo, que, portanto, é relativo a questão controversa previamente delimitada no início do instauração dos autos, não objetivando trazer discussão jurídica nova, mas tão-somente pretendendo aclarar matéria fática importante para o âmbito da *quaestio iuris*, deve ser apreciada regularmente, inclusive para os fins da busca da verdade material, da observância do princípio do formalismo moderado, bem como com base na esperada normatividade que deve ser dada para a alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, ao dispor que o documento novo pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado

Em que pese o entendimento do ilustre conselheiro, aceitar que os fundamentos da decisão da primeira instância representem nova linguagem jurídica, e, portanto, caracterizam-se novas razões trazidas aos autos, implica em tornar morta a letra do § 4º do art. 16 do Decreto do PAF, permitindo-se todo e qualquer momento como cabível para se apresentar novas provas, em ofensa ao devido processo legal, que preconiza que todos os atos devem ser realizados de acordo com a legislação vigente, bem como ao princípio da celeridade e da economia processual, nos termos do art. 5º, LXXVIII, da Constituição Federal:

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

Por fim, por aplicação subsidiária do previsto no art. 373, I, da Lei nº 13.105/15, que aprova o Código de Processo Civil, ônus probatório do fato constitutivo do direito creditório pleiteado é do autor do pedido, desde sua origem:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Portanto, não observo a ocorrência de uma das situações previstas no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

De toda sorte, os documentos acostados aos autos não fazem prova do efetivo recolhimento das contribuições das operações apontadas pela recorrente como passíveis de direito a crédito. Isso porque o relatório de emissão de notas fiscais e a declaração de apuração do Simples Nacional da sua fornecedora não sustentam a liquidez e certeza dos créditos pleiteados, com exige o mandamento do art. 170 do CTN.

Deste modo, nego provimento ao recurso voluntário, neste quesito.

## **2. Insumo amparado por nota fiscal com CST informado de operação não sujeita às contribuições sociais**

A recorrente defende que o não reconhecimento dos créditos na aquisição de insumos, principalmente pós larvas e alevinos de tilápia, é indevido, dado que a indicação do Código de Situação Fiscal (CST), por parte dos seus fornecedores nas notas fiscais objeto de glosa, decorreu de um equívoco, e, deste modo, o erro não deve prejudicar a tomada de crédito nas operações.

Outrossim, alega que os produtos adquiridos referem-se a “peixes vivos”, classificados na posição 03.01, e não gozam do benefício fiscal previsto no art. 1º, XX, da Lei nº 10.925/2004, a qual prevê redução a 0 (zero) das alíquotas das contribuições incidentes na importação sobre a receita bruta de venda no mercado interno.

Interessante notar que a recorrente afirma que os peixes vivos adquiridos classificam-se “*mais precisamente no NCM 0301.99.11*”, que se refere a tilápias para reprodução, sendo que “*em contrapartida, após o processamento e beneficiamento do “peixe vivo” Tilápia, a recorrente comercializa o filé de tilápia com o código NCM 03.04, este, sim, acobertado pela alíquota zero (CST 06)*”.

0301.99 -- Outros

0301.99.1 Para reprodução

0301.99. 11 Tilápias (*Tilapia spp., Oreochromis spp., Sarotherodon spp., Danakilia spp.*; seus híbridos)

0301.99. 9 Outros

0301.99. 91 Tilápias (*Tilapia spp., Oreochromis spp., Sarotherodon spp., Danakilia spp.*; seus híbridos)

A despeito desta questão, em sendo do contribuinte o ônus de comprovar o seu direito ao crédito pleiteado perante ao Fisco, conforme já mencionado na decisão de piso, é de sua responsabilidade as informações contidas nos documentos fiscais das operações incluídas na base de cálculo deste crédito.

No que concerne a nota fiscal, é de se notar que sua emissão e utilização estão imbuídas de formalismos e rigores legalmente estabelecidos, de observação obrigatória pelos contribuintes. Nessa toada, ela é o meio próprio para registrar e comprovar as operações comerciais, principalmente aquelas tributáveis e capazes da geração de créditos em face de cada tributo incorrido na operação.

Por essa razão, as notas fiscais fazem prova perante o fisco, na medida em que gozam de presunção relativa de veracidade, que somente pode ser afastada, por quem o pretenda, por meios hábeis e bastantes para tanto. A adequação e correção das notas fiscais são essenciais para o reconhecimento do crédito postulado.

Além disso, a recorrente não pode se eximir do conhecimento da legislação. Sabia, ou deveria saber, que tais aquisições – que se deram de forma recorrente entre 2017 e 2019 – ocorreram na condição de não sujeição ao pagamento da contribuição, com todas as suas consequências tributárias, em especial, a impossibilidade de creditamento.

A recorrente apoia-se na Solução de Consulta COSIT n.º 22/2016, defendendo que os créditos admissíveis para desconto do PIS e da COFINS devem ser calculados pela alíquota prevista em lei, e não pela alíquota efetivamente aplicada pelo fornecedor no documento fiscal.

Contudo, a Solução de Consulta versa sobre apuração de crédito sobre energia elétrica, na qual a consulente parte de uma premissa equivocada, calculando as contribuições sobre o total da fatura de energia elétrica, que inclui, por exemplo, contribuição de iluminação pública e taxa de demanda contratada, enquanto a contribuição calcula-se tão somente sobre a energia elétrica efetivamente consumida.

Portanto, possuo o entendimento de que, para se reconhecer o direito creditório, faz-se indispensável a apresentação das notas fiscais, que são os documentos fiscais hábeis para comprovar, não só, a existência da operação, mas a tributação na fase anterior, condição fundamental para o princípio da não-cumulatividade. Se tais documentos não contém qualquer aferição das contribuições, indicando que sua aquisição foi realizada sem a incidência destes tributos, não pode a recorrente creditar-se das aquisições.

Assim, diante de expressa vedação legal ao crédito a partir da aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição (§ 2º do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003), não há como reverter a glosa com base na mera alegação de erro nos CST das notas fiscais de aquisição.

Conforme o acima exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário quanto a este aspecto.

### **3. Fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa**

O acórdão recorrido adota o seguinte entendimento a respeito do tema:

85. Primeiramente, deve ser afastada a interpretação trazida pelo contribuinte de que o frete nas transferência de produtos para comercialização são insumos e portanto ensejariam o direito ao crédito pelo art. 3º, II, da Lei 10.637/02 e 10.833/03.

(...)

87. Embora a premissa central para iniciar a análise sobre a classificação de determinado gasto esteja pautada pela verificação da essencialidade e relevância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte é necessário observar que os Ministros do STJ ao tratar da questão adicionam outros elementos para formatar o conceito final de insumos que foi adotado para a legislação do PIS e COFINS.

88. Um dos elementos, e aqui suficiente para resolver a lide, é sobre a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Vale citar um trecho do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 que explicita muito bem a questão: “Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.” (grifei)

89. Com isso, não se pode abandonar a premissa de que os gastos discutidos precisam fazer parte do processo produtivo, como pretendia o contribuinte, para que se admita a possibilidade de créditos, pois é algo intrínseco ao construto conceitual desenvolvido pelos Ministros do STJ para se chegar à decisão do Resp 1.221.170/PR.

90. A expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte” deve ser interpretada tendo sua abrangência delimitada ao processo de produção (gastos com a aquisição, disponibilização e transformação dos insumos em produtos acabados, por exemplo), que é mais larga que o processo de fabricação (transformação do insumo propriamente dita, etapa incluída no processo de produção), mas não envolve todas as atividades da empresa.

(...)

92. Diante disso, esta perspectiva resolve a lide neste quesito, pois o próprio recorrente, ao explicar que a sua operação logística compreende fretes com duas etapas “fábrica → filial” e “filial → clientes” para viabilizar a venda de seus produtos, deixa claro que os gastos com frete nas transferências de produtos para filiais, apesar de essenciais ou relevantes, são realizados na sua atividade logística/comercial, portanto não guardam qualquer relação com o processo produtivo. Logo, não são insumos.

93. Além disso, neste tema a IN RFB 1.911/2019, editada no contexto do Resp 1.221.170/PR, é expressa ao determinar em seu inc. V, §2º, art. 172, que não são considerados insumos os serviços de transporte de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, portanto, não é possível acolher o pedido do recorrente.

94. Em seguida, o contribuinte tenta elastecer o sentido da expressão “operação de venda” disciplinado pelo IX do art. 3º da Lei 10.637/02 e 10.833/03, com a afirmação de que os fretes pagos na transferência de produtos acabados para suas filiais com o intuito de proporcionar a venda estariam dentro da operação de venda. (...)

95. Primeiramente, é de se destacar que a redação do inc. IX em debate contempla duas hipóteses que permitem o direito ao crédito pelo adquirente, a armazenagem de mercadoria e o frete na operação de venda (...)

96. Observando este comando legal fica evidente que o legislador buscou fatiar a operação logística das empresas para permitir o direito ao crédito em duas situações: (i) no armazenamento da mercadoria/produto e (ii) quando o vendedor adquire o frete para a entrega do produto vendido. Silenciou-se quanto aos gastos, inclusive o frete, na hipótese de transferência dos produtos das unidades fabris para o armazenador logístico ou mesmo para outro estabelecimento filial do fabricante que fará o papel do armazenador.

97. Além disso, a lei prescreve que o direito ao crédito sobre o “frete na operação de venda” está condicionado à hipótese em que o ônus seja suportado pelo vendedor,

evidenciando que a expressão “operação de venda” se refere apenas ao ato da venda estritamente e não a todas as etapas necessárias para viabilizar o ato da venda, como pretendia o recorrente. Por isso a interpretação do contribuinte é incabível sob a ótica legal.

98. Ainda que assim não fosse, se a interpretação do contribuinte prevalecesse, incluindo-se na expressão “frete na operação de venda” o frete na transferência de produtos acabados para sua filial ou operador logístico de armazenagem, o condicionante trazido pela lei, de que somente seria possível o direito ao crédito quando o ônus for suportado pelo vendedor, vedaria o crédito nesta hipótese, pois na transferência do produto o contribuinte ainda não figura juridicamente como vendedor, pois não há o comprador, e não há os demais elementos para que operação seja legalmente tratada como venda, não atendendo o requisito legal do direito ao crédito.

Por sua vez, a recorrente expõe os seguintes argumentos para a defesa da possibilidade do desconto de crédito sobre fretes internos:

Em outros termos, deve ser afastado o entendimento de que somente são insumos os bens e serviços utilizados diretamente no processo produtivo, bastando, para tanto, que sejam considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Portanto, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ou serviço à atividade da empresa, ainda que não participe diretamente do processo produtivo.

Ventiladas tais considerações, fica evidente que, no caso, não merece subsistir o argumento utilizado pelo Ilmo. Julgador de que o frete de transferência de produtos acabados não pode ser considerado como insumo, pois se dá em “etapa posterior ao processo produtivo da empresa”.

Como se vê, esse posicionamento é manifestamente contrário ao entendimento do CARF e do STJ, pois privilegia a utilização direta do bem ou serviço no processo produtivo em detrimento do critério da essencialidade. Na verdade, é irrelevante se o frete em análise ocorre em “etapa posterior ao processo produtivo da empresa”, haja vista que, para ser considerado insumo, basta que o bem seja essencial à atividade da empresa.

(...)

Dentre as opções logísticas disponíveis, existe a que secciona a operação de venda em duas fases ou etapas: a primeira compreende o transporte dos produtos vendidos a clientes concentrados numa determinada área geográfica para alguma filial da recorrente situada fisicamente nessa mesma área (em grandes cargas); a segunda fase, por sua vez, consiste em fazer chegar os produtos aos adquirentes a partir dessa filial (em cargas menores), completando, assim, a operação de venda – objetivo final da operação de logística montada.

(...)

Utilizado esse formato operacional (fábrica → filial → clientes), parece claro que o custo do frete na operação da venda compor-se-á do valor do frete das mercadorias entre a unidade fabril e a unidade de comercialização e do frete dos produtos entre esta última unidade e o endereço do cliente, contratado junto a pessoas jurídicas transportadoras.

(...)

Ao interpretar o que significa frete na “operação de venda” nos termos dos dispositivos supratranscritos, o julgador entendeu, equivocadamente, que a permissão do crédito de PIS/COFINS, no caso dos fretes sobre produtos acabados, se dá apenas sobre a despesa do “frete de venda” da mercadoria, não abarcando a despesa incorrida na transferência dos produtos acabados da indústria para suas filiais.

(...)

É de se entender, portanto, que o frete de transferência entre filiais, em verdade, se trata de frete para venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda. A venda, em si mesmo, para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda, abarcando, dessa forma, os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre os quais o frete ora em discussão.

Prossegue a defesa, trazendo ao recurso, decisões da Câmara Superior, que autorizaram o crédito sobre o frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. Enquanto não houver resolução do Pleno da CSRF uniformizando as decisões, possuo entendimento divergente de que essa modalidade de frete não se põe em harmonia com a previsão legal, pelos motivos que passo a expor.

Em primeiro lugar, é imperativo entender se o frete de produtos acabados entre estabelecimentos encaixa-se como insumo. O inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 se encarrega de colocar o insumo no momento da prestação do serviço ou da produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda.

Portanto, na cadeia de valor de uma empresa, em suas atividades primárias, o insumo se encontra no momento seguinte à logística de entrada, no qual ocorrem as operações de prestação de serviço e de produção. Daí conclui-se que não se pode considerar o frete utilizado após essas etapas como sendo insumo.

Nesse campo, a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, que requer a análise à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, quanto à interpretação do comando contido no art. 3º, II, dos regramentos das contribuições, se aplica somente em relação aos custos e às despesas sob o conceito de insumo. Tanto o é que não se discute a essencialidade ou a relevância do vale-transporte ou do vale-alimentação na produção ou na prestação do serviço, bem como dos encargos de depreciação e amortização, já que o legislador decidiu, por bem, prevê-los expressamente.

Mais ainda, naquele julgamento, o próprio STJ não reconheceu os créditos de “Despesas Gerais Comerciais”, os quais englobam “*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*”

Desta sorte, se não se trata de insumo, a despesa deve enquadrar-se em uma das demais possibilidade legais de concessão de crédito. Passa-se, deste modo, a analisar, no caso específico, se a modalidade de frete em questão se encaixa no previsto no art. 3º, IX, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833/03.

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

(...)

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

Nesse sentido, concordo com a conclusão do julgador de piso, na qual evidencia que a transferência de bens entre estabelecimentos da empresa não produz a relação de compra e venda, assim preconizado pelo art. 481 do Código Civil:

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

E, para caracterização da operação de venda, é exigida a bilateralidade e o consentimento, consoante disposto no art. 482, CC02:

Art. 482. A compra e venda, quando pura, considerar-se-á obrigatória e perfeita, desde que as partes acordarem no objeto e no preço.

Portanto, para se aproveitar da previsão de desconto de “frete na operação de venda”, devem estar presentes duas condições: (1) a empresa assume a natureza jurídica de vendedor e (2) a empresa adquire o frete para a entrega do produto vendido.

Ausentes os requisitos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, porquanto não há previsão legal para o desconto de crédito das contribuições sobre as transferências de produtos acabados entre estabelecimentos.

#### **4. Conclusão**

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

#### **Voto Vencedor**

Conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior – Redator

Com as vênias de estilo, divirjo do relator em relação ao frete entre estabelecimentos da mesma empresa.

Compreendo que as despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição, nos termos do art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/03.

Ainda nesse CARF tem se manifestado de modo diverso, compreendendo que frente entre estabelecimentos do mesmo estabelecimento para transporte de produto acabado ou em produção tem direito ao crédito, vejamos:

**Numero do processo:**13971.908783/2011-05 **Turma:**3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR  
**REC. FISCAIS Câmara:**3ª SEÇÃO **Seção:**Câmara Superior de Recursos Fiscais **Data da sessão:**Wed Oct 16 00:00:00 BRT 2019 **Data da publicação:**Mon Nov 11 23:00:00 BRT

2019 **Ementa:** ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009 CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. FRETES DE PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. 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 gastos com fretes no transporte de produtos inacabados e insumos entre estabelecimentos. **CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA** Cabe à constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. 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. PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDAS E INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO. Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições. O frete, nessa condição, não é insumo do processo produtivo. Se o insumo adquirido não dá direito ao crédito, o mesmo tratamento será dado aos demais valores incluídos no custo de aquisição. Também não existe previsão legal para apropriação de créditos sobre o frete utilizado para a aquisição de bens para revenda não onerados pelas contribuições.

**Numero da decisão:** 9303-009.714 **Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial nos seguintes termos: (i) quanto aos fretes sobre produtos acabados, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento; (ii) quanto a fretes de alíquota zero e (iii) fretes sobre pessoa física, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. (documento assinado digitalmente) Rodrigo da Costa Pôssas –

Presidente em exercício (documento assinado digitalmente) Tatiana Midori Migiyama –  
Relatora (documento assinado digitalmente) Andrada Márcio Canuto Natal – Redator  
designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa  
Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori  
Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro  
Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

**Nome do relator:**TATIANA MIDORI MIGIYAMA

Diante do exposto, voto por dar provimento a este item e reverter a glosa.

(documento assinado digitalmente)

Laercio Cruz Uliana Junior