



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.720065/2009-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-002.229 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 01 de dezembro de 2022
Recorrente SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **afereição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO

Consideram-se isentas da contribuição para o PIS e para a COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação somente quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

COFINS. NÃO CUMULATIVO. RECEITAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. IMUNIDADE.

As receitas das variações cambiais ativas integram as receitas decorrentes de exportação, atraindo, assim, a regra da imunidade do art. 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal para afastar a incidência da COFINS no regime não-cumulativo.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. AJUSTE DE CRÉDITOS. DEVOLUÇÃO DE COMPRAS.

Quando constatada devolução de mercadoria que gerou crédito quando de sua aquisição deve ser efetuado o estorno do crédito apurado mediante ajuste negativo dos créditos.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. REJEIÇÃO.

Diligência ou perícia não se prestam para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos, sendo cabível somente quando for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide.

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE

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 pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS e para a COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, incluindo-se no conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo com referência à frete de produtos acabados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria contribuinte, vencido o conselheiro Marcos Antônio Borges, que negava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Lara Moura Franco Eduardo, Muller Nonato Cavalcanti Silva e Ricardo Piza Di Giovanni.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Tratam os autos de Pedido de Ressarcimento referente a suposto crédito de contribuição social (Cofins) apurada pelo não cumulativo - exportação no 2º trimestre/2004 no montante de R\$ 27.828,60.

O direito creditório aqui veiculado foi objeto de fiscalização, que concluiu pela sua improcedência, tendo em vista a apuração da contribuição diante das constatações daquele procedimento e de glosa de créditos da não cumulatividade (Informação Fiscal de e-fls. 263/277).

No que tange ao valor apurado das contribuições para o período, assim sintetizou a auditoria naquela Informação Fiscal:

[...] - Resumo das irregularidades constatadas Diante das situações acima apontadas, verificadas no curso do procedimento fiscal, procedemos à apuração da contribuição devida [...], mediante:

(i) O ajuste dos valores excluídos a título de "Receitas de Exportação com direito a crédito", não considerando as vendas efetuadas para empresas exportadoras, cujas operações não se caracterizaram com o fim específico de exportação (tais valores foram destacados no demonstrativo da base de cálculo);

(ii) A inclusão dos valores das receitas não operacionais decorrentes da transferência onerosa de créditos do ICMS para outras empresas; e (iii) A inclusão da totalidade das receitas relativas às variações monetárias ativas;

(iv) o ajuste para zero no valor da exclusão efetuada a título de receitas de variações cambiais auferidas no mês de maio de 2004, haja vista que tais receitas não foram consideradas no item Outras Receitas; e (v) O ajuste no valor da exclusão efetuada a título de receitas de variações cambiais auferidas no mês de [...].

O demonstrativo de cálculo da contribuição [...] encontra-se juntado à fl.[...],

cujos valores devidos são os seguintes:

Consigna ainda a autoridade fiscal glosa de créditos da não cumulatividade relativos a serviços utilizados como insumos, bem como a necessidade de se proceder a ajuste negativo dos créditos em decorrência de devoluções de compras. Em decorrência, foram recalculados os créditos apurados no trimestre e utilizados para desconto das contribuições devidas.

Com base nessa Informação Fiscal, a DRF de origem proferiu Despacho Decisório reconhecendo parcialmente o direito creditório (e-fl. 278/279).

Cientificada desse Despacho, a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade (e-fls. 283/312), contestando as conclusões da fiscalização e requerendo a reforma do Despacho Decisório em tela.

Apreciando os autos, a 16ª Turma desta DRJ/RPO decidiu, antes de tratar das demais questões contestadas, já reconhecer a alteração do entendimento jurídico sobre a possibilidade de exclusão das receitas decorrentes de transferências onerosas de créditos do ICMS apurados sobre exportações, e encaminhar os autos em diligência para que a autoridade jurisdicionante procedesse aos cálculos pertinentes e os respectivos reflexos nos demais períodos, conforme Resolução n.º 3.309, de 26/02/2015, (e-fls. 353/358).

A DRF de origem cumpriu o solicitado, nos termos do Relatório de Diligência de e-fls 406/407.

Cientificada a contribuinte do resultado da diligência, e não acostada qualquer peça de aditamento de defesa, os autos retornaram a esta DRJ para prosseguimento em 11/09/2017.

Em nova apreciação dos autos, a 14ª Turma desta DRJ/RPO decidiu, antes de tratar das demais questões contestadas, já reconhecer a então recente alteração do entendimento jurídico acerca de uma outra questão dos autos, qual seja, a não incidência das contribuições para o PIS/Cofins sobre a receita decorrente de variação cambial positiva obtida em operações de exportação de produtos.

Encaminhou-se, assim, os autos em diligência para que a autoridade jurisdicionante procedesse aos cálculos pertinentes e os respectivos reflexos nos demais períodos, conforme Resolução n.º 4.491, de 30/10/2017, (e-fls. 412/417).

A DRF de origem cumpriu o solicitado, nos termos do Relatório de Diligência de e-fls 466/467.

Cientificada a contribuinte do resultado dessa segunda diligência, e não acostada qualquer peça de aditamento de defesa, os autos retornaram a esta DRJ para prosseguimento em 22/10/2019.

Os fundamentos explicitados pela autoridade fiscal para cada uma das irregularidades identificadas na apuração e ou que motivaram as glosas de créditos, bem como as contraposições da interessada apresentadas na manifestação de inconformidade serão detalhadas no Voto.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS.

Decidido pelo Supremo Tribunal Federal que não incide PIS e Cofins sobre a cessão a terceiro de crédito presumido do ICMS decorrente de exportação, com reconhecimento de repercussão geral do tema, e adotado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional os procedimentos estabelecidos na Portaria PGFN/RFB nº 1, de 2014, devem as unidades da Receita Federal do Brasil reproduzir em suas decisões o entendimento adotado pelo STF.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO.

Decidido pelo Supremo Tribunal Federal que é inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente de variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos, com reconhecimento de repercussão geral do tema, e adotado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional os procedimentos estabelecidos na Portaria PGFN/RFB nº 1, de 2014, devem as unidades da Receita Federal do Brasil reproduzir em suas decisões o entendimento adotado pelo STF.

BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. RECEITAS FINANCEIRAS.

INAPLICABILIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718, DE 1998.

As receitas financeiras decorrentes de variações monetárias ativas ou cambiais compõem a base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins apuradas pelo regime não cumulativo, tendo em vista que no âmbito desse regime, a base de cálculo abrange a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, não se lhe aplicando a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal para o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. RECEITA. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.

As vendas a comercial exportadora não se sujeitam à Contribuição para o PIS/Pasep e ao Cofins, se atendidos os requisitos legais da venda com fim específico de exportação.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Não geram créditos da não cumulatividade os dispêndios com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica sem qualquer vínculo direto com operação de venda. Tampouco tais dispêndios podem ser tomados como serviços utilizados como insumos, porquanto relativos a momento posterior ao processo produtivo em si, mesmo no contexto do conceito de insumo vigente a partir do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. AJUSTE DE CRÉDITOS. DEVOLUÇÃO DE COMPRAS.

Constatada devolução de mercadoria que gerou crédito quando de sua aquisição, deve ser efetuado o estorno do crédito apurado mediante ajuste negativo dos créditos.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual discorre sobre o conceito de insumos e contesta a transferência

onerosa de créditos de ICMS a outras empresas, Receitas de Exportação, as variações monetárias ativas e as glosas de créditos com despesas com Fretes Realizados e relacionados com devoluções de compras, invocando ainda o princípio da verdade material e a conversão do julgamento em diligência.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A recorrente contesta a (a) transferência onerosa de créditos de ICMS a outras empresas, (b) Receitas de Exportação, (c) as variações monetárias ativas e as glosas com (d) despesas com Fretes Realizados; e (e) relacionados com devoluções de compras.

I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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;

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN

404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's n.º 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Passo à análise das contestações na seqüência referida no Recurso Voluntário.

(a) transferência onerosa de créditos de ICMS a outras empresas;

Alega a recorrente que a Fiscalização considerou o recálculo da apuração de créditos de COFINS e não os valores apurados pelo contribuinte e, tendo em vista a decisão do STF em sede de repercussão geral, devem ser excluídos os valores relativos à cessão de créditos do ICMS da base de cálculo das contribuições atinentes ao 2º trimestre de 2004.

Conforme relatado, a DRJ reconheceu a alteração do entendimento jurídico sobre a possibilidade de exclusão das receitas decorrentes de transferências onerosas de créditos do ICMS apurados sobre exportações, e encaminhou os autos em diligência para que a autoridade jurisdicionante procedesse aos cálculos pertinentes e os respectivos reflexos nos demais períodos.

A DRF de origem, nos termos do Relatório de Diligência de e-fls 406/407, concluiu pela inexistência nos autos de saldo credor passível de ressarcimento maior ao originalmente reconhecido, nesses termos:

A decisão da DRJ em converter o julgamento em diligência fiscal, conforme consta de resolução juntada ao presente processo, decorreu de julgamento proferido pelo STF sob a sistemática do art. 543-B do CPC (repercussão geral), no qual ficou decidido que as receitas da cessão de créditos de ICMS para terceiros, decorrentes de exportações de mercadorias e serviços, não são tributadas pelo PIS/Pasep e Cofins; bem como pelo cumprimento das condições previstas no parágrafo 5º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002.

Nesse sentido, e considerando que, em face das normas que regulam a apuração das contribuições não cumulativas, a reapuração de valores devidos em determinado trimestre poderia refletir nos valores devidos dos trimestres subsequentes, os processos com pedido de ressarcimento e o processo com os autos de infração foram baixados em diligência para análise e tratamento conjunto.

De fato, após efetuar o procedimento determinado pela DRJ, observamos que a exclusão dos montantes relativos à cessão de crédito de ICMS, da base de cálculo das contribuições, produziu reflexos no próprio trimestre e/ou em posteriores, alterando os valores do crédito passível de ressarcimento e/ou o valor da contribuição lançada de ofício.

Entretanto, no caso específico da contribuição Cofins, relativa ao 2º trimestre de 2004, objeto deste processo, não houve qualquer alteração do valor do saldo credor passível de ressarcimento apurado no procedimento de fiscalização, conforme consta dos demonstrativos intitulados “Recálculo da Cofins - Diligência Fiscal” e “Recálculo da Apuração dos Créditos da Cofins - Diligência Fiscal”, juntados ao presente processo.

Cientificada do Relatório de Diligência, a contribuinte não se manifestou.

No recurso apresentado a recorrente reitera a decisão judicial do STF, já reconhecida pela DRJ e aplicada pela unidade preparadora, mas sem trazer elementos que pudessem infirmar a conclusão do Relatório de Diligência quanto a não alteração do valor do saldo credor passível de ressarcimento apurado no procedimento de fiscalização em decorrência da exclusão os valores relativos à cessão de créditos de ICMS da base de cálculo das contribuições no caso específico da contribuição Cofins, relativa ao 2º trimestre de 2004, objeto deste processo.

Mantem-se assim a decisão recorrida em relação a esta matéria.

(b) Receitas de Exportação;

Alega a recorrente a não incidência das contribuições sociais sobre as receitas de exportação e de acordo com os documentos anexados juntamente com a Manifestação de Inconformidade, as mercadorias objeto das notas fiscais citadas foram efetivamente exportadas.

Na verificação da exclusão da base de cálculo das receitas de exportação, a fiscalização ajustou os valores referentes às vendas realizadas para comerciais exportadoras, por não atenderem aos requisitos legais pertinentes, nesses termos:

Do acima exposto, resta evidente, portanto, que a condição legal imposta, para que as vendas efetuadas a empresas exportadoras sejam beneficiadas com a isenção da contribuição para o PIS/Pasep, é que as mercadorias objeto dessas vendas sejam diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para embarque de exportação ou depósito em entreposto.

A partir dessa definição, analisamos as notas fiscais de venda, registradas nos Livros de Registro de Saídas sob o CFOP 5501 (venda com fim específico de exportação), e constatamos que nelas o contribuinte indicou destacadamente como endereço de

entrega o mesmo da empresa compradora, ou seja, as mercadorias não foram encaminhadas diretamente para embarque de exportação ou depósito em entreposto.

Ressalve-se, entretanto, que em todo o período sob fiscalização (anos 2003 a 2006) em apenas uma nota fiscal, a de número 203.488, emitida em 23/07/2003, foi consignado que a entrega ocorreria em armazém de exportação.

Concluimos, desta forma, que à exceção dessa nota fiscal, as vendas efetuadas a empresas no mercado interno, sob a alegação de terem sido realizadas com o fim específico de exportação, não atenderam à condição imposta pela legislação para usufruírem o benefício da isenção da contribuição para o PIS/Pasep. Logo, os valores dessas vendas devem ser tributados normalmente como venda realizada no mercado interno.

Sobre as receitas de vendas com fins específico de exportação o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002 (PIS) e o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS) preveem a sua não incidência das contribuições:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

(...).

O Decreto nº 4.524, de 2002, que tem como base o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, ao regulamentar tais vendas, assim dispõe em seu art. 45, VIII, § 1º:

Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):

(...)

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

(...)

§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (Grifei)

Destaco, por fim, disposição semelhante no dispositivo do art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997, que estabelece:

Art. 39 - Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando

I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;
II remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

§ 1º Fica assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos a que se refere este artigo.

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (Grifei).

Pois bem, sobre a responsabilidade da empresa comercial exportadora, veja-se o que encontra-se previsto no art. 9º da Lei n.º 10.833, de 2003:

Art. 9º **A empresa comercial exportadora** que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, **não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora**, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago. (Grifei)

Conforme destacado na legislação reproduzida neste tópico, as saídas com o fim específico de exportação devem se destinar a uma comercial exportadora, diretamente para embarque de exportação, ou para recintos alfandegados, por conta e ordem desta.

Restou claro no art. 9º da Lei n.º 10.833, de 2003, que previu a responsabilidade da comercial exportadora sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, no caso da exportação não vir a ocorrer dentro do prazo legal. Mas isso não dispensa, em absoluto, o cumprimento dos requisitos da venda com fim específico de exportação, para que o produtor-vendedor possa se valer da não incidência prevista nas Leis n.ºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Nesse sentido, a 3ª Turma da CSRF, no Acórdão n.º 9303-011.312, de 17 de março de 2021, assim se manifestou, conforme ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009

(...)

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO
Consideram-se isentas da contribuição para o PIS e para a COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação somente quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

RESSARCIMENTO. COFINS E PIS. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS. NÃO INCIDÊNCIA.

No ressarcimento do PIS e da COFINS, regime não cumulativo, não incide correção monetária ou juros, pela inteligência da Súmula CARF n.º 125.

Assim, por não restar caracterizado o fim específico de exportação nas vendas da contribuinte para a comercial exportadora, conforme os requisitos legais, mantenho a decisão recorrida em relação a esta matéria.

(c) as variações monetárias ativas;

Alega a recorrente que deve-se levar em consideração a apuração efetuada pelo contribuinte, devendo ser excluídas da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS os valores das variações cambiais positivas decorrentes de exportação, devendo ser reformado o v. acórdão neste item.

Conforme relatado, a DRJ reconheceu a então recente alteração do entendimento jurídico acerca de uma outra questão dos autos, qual seja, a não incidência das contribuições para o PIS/Cofins sobre a receita decorrente de variação cambial positiva obtida em operações de exportação de produtos, e encaminhou os autos em diligência para que a autoridade jurisdicionante procedesse aos cálculos pertinentes e os respectivos reflexos nos demais períodos.

A DRF de origem, nos termos do Relatório de Diligência de e-fls 466/467, concluiu pela inexistência nos autos de saldo credor passível de ressarcimento maior ao originalmente reconhecido, nesses termos:

A decisão da DRJ em converter o julgamento em diligência fiscal, conforme consta de Resolução juntada ao presente processo, decorreu de julgamento proferido pelo STF sob a sistemática do art. 543-B do CPC (repercussão geral), no qual ficou decidido seria constitucional a incidência das contribuições ao PIS e da Cofins sobre a receita decorrente de variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos; bem como pelo cumprimento das condições previstas no parágrafo 5º do art.

19 da Lei nº 10.522, de 2002.

Nesse sentido, e considerando que, em face das normas que regulam a apuração das contribuições não cumulativas, a reapuração de valores devidos em determinado trimestre poderia refletir nos valores devidos dos trimestres subsequentes, os processos com pedido de ressarcimento e o processo com os autos de infração foram baixados em diligência para análise e tratamento conjunto.

De fato, após efetuar o procedimento determinado pela DRJ, observamos que a exclusão dos montantes relativos às variações cambiais positivas decorrentes de exportação, incluídos pela fiscalização na base de cálculo das contribuições, produziu reflexos no próprio trimestre e/ou em posteriores, alterando valores do crédito passível de ressarcimento e/ou valor da contribuição lançada de ofício.

No caso específico da contribuição Cofins, relativa ao 2º trimestre de 2004, objeto deste processo, não houve alteração do saldo credor passível de ressarcimento apurado no primeiro procedimento de diligência fiscal, conforme consta dos demonstrativos intitulados “Recálculo da Cofins- Diligência Fiscal nº 2” e “Recálculo da Apuração dos Créditos da Cofins- Diligência Fiscal nº 2”, juntados ao presente processo.

Cientificada do Relatório de Diligência, a contribuinte não se manifestou.

Apesar de reconhecer que as receitas das variações cambiais ativas integram as receitas decorrentes de exportação, atraindo, assim, a regra da imunidade do art. 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal para afastar a incidência da COFINS no regime não cumulativo, conforme decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, nos autos do recurso extraordinário nº 627.815/PR, no recurso apresentado a recorrente reitera a decisão judicial do STF, já reconhecida pela DRJ e aplicada pela unidade preparadora, mas sem trazer elementos que pudessem infirmar a conclusão do Relatório de Diligência quanto a não alteração do valor do saldo credor passível de ressarcimento apurado no procedimento de fiscalização em decorrência da exclusão dos valores das variações cambiais positivas decorrentes de exportação da base de cálculo das contribuições no caso específico da contribuição Cofins, relativa ao 2º trimestre de 2004, objeto deste processo.

Mantem-se assim a decisão recorrida em relação a esta matéria.

(d) despesas com frete Realizados

Conforme consta na Informação Fiscal de fls. 274/275, foram glosados os fretes de produtos entre os estabelecimentos da empresa.

A recorrente se manifestou nesses termos:

Porém, há de se registrar que, por questões de viabilidade e necessidade operacional, a Recorrente transfere de uma unidade para a outra seus produtos destinados à exportação, sendo certo que o transporte entre os estabelecimentos constitui fase essencial ao desenvolvimento da sua atividade, sem o qual a produção dos bens destinados à venda fica inviabilizada, oportunizando à tomada de créditos de PIS/COFINS dele decorrente e dos custos inerentes.

Assim, evidente que o frete nessas situações subsumem-se ao conceito de insumo previsto no artigo 3º, inciso II, das Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02, na medida em que se tratam de serviços de transporte contratados para viabilizar a continuidade do processo produtivo.

Como visto, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

No caso, tais despesas não se enquadram no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de transporte de produtos acabados, ou seja efetuadas posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda e ainda não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por terem ocorrido antes da operação de venda.

Em relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, o Parecer Cosit nº 05 de 2018 expressa entendimento de que tais gastos não podem ser considerados insumos., conforme refere os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

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. (Grifei)

A jurisprudência dominante no STJ tem sido no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados, conforme colacionado abaixo:

"RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. REQUISITO DE

ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF. RECURSO NÃO PROVIDO.

[.....omissis.....]

Assim, à mingua de prequestionamento, inviável a apreciação da aludida tese recursal.

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

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

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

[....omissis.....]

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.

[.....omissis.....]

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

[.....omissis.....]

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

[.....omissis.....]

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema". Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida". Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

(grifos nossos)

Nesse sentido, não obstante decisões em sentido contrário como colacionou a recorrente, me filio ao entendimento da 3ª Turma da CSRF, no Acórdão n.º 9303-010.249, de 11 de março de 2020, que assim se manifestou, conforme ementa:

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

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/05/2008

INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS DO PIS/PASEP E COFINS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp n.º 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit n.º 05, de 17/12/2018.

(...)

COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit n.º 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição 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.

Assim, por se tratarem de serviços de transporte de produtos acabados, conforme corrobora a Recorrente ao informar no recurso que transfere de uma unidade para a outra seus produtos destinados à exportação, não se enquadrando no conceito de insumo ou como frete na operação de venda, não se enquadrando no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03, mantenho a glosa dos fretes entre estabelecimentos da própria contribuinte.

(e) créditos relacionados com devoluções de compras;

Conforme consta na Informação Fiscal (fls. 263/277), foi constatado que os créditos apurados sobre aquisições de bens nas devoluções de compras não foram ajustados, nos seguintes termos:

Além das constatações acima mencionadas, verificamos no exame dos demonstrativos de apuração dos créditos da contribuição e dos livros de registro de entradas e saídas, que os valores correspondentes às devoluções de compra não foram objeto de ajuste.

Como relatado, da contribuição devida poderão ser descontados créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda e insumos utilizados na produção, dentre outras despesas e encargos incorridos.

Assim, quando da aquisição de mercadorias e matérias-primas calculam-se créditos sobre os preços pagos aos fornecedores, mas caso haja alguma devolução faz-se necessário estornar os créditos correspondentes aos itens devolvidos. Referido estorno se dá mediante Ajuste Negativo de Crédito.

Constatado que o contribuinte não realizou tais ajustes, identificamos os valores das devoluções de compras e calculamos os valores desses, conforme abaixo demonstrado:

(...)

A recorrente se manifestou nesses termos:

Em que pese o referido entendimento manifestado pelo Julgador *a quo*, o fato é que, após a análise feita pela Autoridade Fiscal, em relação aos demonstrativos de apuração dos créditos da contribuição ao PIS e a COFINS (DACON) e dos livros de registro de entradas e saídas, registre-se que a Recorrente procedeu, sim, ao estorno de crédito relativo a devoluções de compra (operações com CFOP 5201 e 6201, constantes nos livros registros de saída).

Nesse sentido, observe-se que, nos DACONs em questão, os estornos constam na linha de aquisição de insumo, como provam os documentos já anexados juntamente com a Manifestação de Inconformidade anteriormente apresentada. Não houve, quando da fiscalização, a abertura desta linha, motivo pelo qual não se visualizou os referidos estornos.

Houve a criação, no DACON, da linha específica para alocar tais valores - "Linha de Ajuste Negativo de Crédito". Antes disso, não havia lugar específico em que os contribuintes pudessem informar estornos de créditos. Por esse motivo a Recorrente optou por fazê-lo na linha de aquisição de insumos. Ainda que tal procedimento seja contestado, o DACON consiste em mera obrigação acessória, não possuindo o condão de afastar o direito da Recorrente, e a obrigar a estornar em duplicidade, culminando com o pagamento indevido das contribuições.

Dessa forma, como já foi cabalmente comprovado, os estornos já foram procedidos. Ademais, é importante ressaltar que a Recorrente o fez por mera liberalidade, pois não há previsão legal para o estorno de créditos aqui tratados, e portanto não lhe podem ser glosados tais créditos.

De fato, não há quaisquer previsões legais que estabeleçam a obrigatoriedade da Recorrente em realizar o estorno dos créditos referentes às mercadorias devolvidas. Até mesmo porque não seria plausível, uma vez que o recolhimento das contribuições e dos tributos relativos àquelas mercadorias já fora efetuado em momento anterior.

A decisão de 1ª Instância manteve a glosa por não restar comprovado que houve o ajuste negativo dos créditos nos períodos identificados, nesses termos:

No que tange à necessidade de ajuste dos valores dos créditos em decorrência de devolução de compras, diga-se que sempre houve entendimento fixado no âmbito da Administração Tributária nesse sentido. Tanto é que, diferentemente do alegado pela contribuinte, o Dacon relativo ao período de apuração dos autos já tinha linha própria para a informação dos ajustes negativos de crédito, conforme se pode verificar na cópia desse demonstrativo nos autos anexada (ficha de apuração dos créditos – fl. 190).

Ocorre que o direito de creditamento está vinculado à operação que o originou.

Cancelada a operação, não há mais o direito ao crédito, e deve ser efetuado o estorno, mediante ajuste negativo dos créditos.

De toda forma, no caso, como relatado, a fiscalização procedeu ao ajuste dos créditos em decorrência de não ter a interessada assim procedido durante todos os meses do período de apuração dos autos.

A interessada alega ter efetivado o referido ajuste na linha no Dacon relativa a aquisições de insumos, mas não apresenta qualquer documento tendente a comprovar esse procedimento.

Dessa forma, não comprovado que houve o ajuste negativo dos créditos nos períodos identificados, correto o procedimento fiscal tal como explicitado.

Nos pedidos de ressarcimento/compensação, o ônus de provar a certeza e liquidez do valor pleiteado/compensado é do reclamante, neste caso, do contribuinte. As normas legais, a Lei n.º 13.105/2015, art. 373, inciso I, e a Lei n.º 9.784/1999, art. 36, preveem que cabe ao interessado provar os fatos que alega.

No DACON apontado pelo recorrente não constam ajustes negativos de crédito ou foi apresentado nos autos qualquer outro documento tendente a comprovar esse procedimento, conforme apontado pela decisão recorrida, mesmo em sede recursal, razão pela qual acompanho a decisão a quo.

Assim, por não restar que houve o ajuste negativo dos créditos nos períodos identificados, mantém-se a glosa em relação a esta matéria.

No que tange à realização de diligências, os artigos 18 e 29 do Decreto 70.235 de 1972 revelam que estas devem ser determinada pela autoridade julgadora apenas quando entender necessárias e imprescindíveis à formação da sua convicção. Portanto, a diligência não pode ser utilizada como um meio para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos.

De igual forma é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de n.º 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."(grifos meus)

CONCLUSÕES

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, redator designado.

Não obstante a reconhecida sabedoria do ilustre renomado relator, no que diz respeito à glosa dos gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria contribuinte, a maioria do Colegiado apresentou posicionamento diverso, que com a devida *venia* ao voto vencido, transcrevo as razões de julgamento.

As Contribuições ao PIS e COFINS, em razão da não-cumulatividade prevista no texto constitucional do artigo 195, §12, autoriza a tomada de crédito com insumos e despesas que compõem o processo produtivo da contribuinte.

Nesse cenário, é determinante distinguir gastos que são essenciais e relevantes para o processo produtivo dos gastos que não são essenciais.

A avaliação deve ser feita individualmente, à luz do que decidiu a Primeira Seção do STJ no Recurso Especial 1.221.170-PR, na sistemática de representativo de controvérsia geral, que vincula este julgamento por força do art. 36, VII do RICARF:

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.(REsp 1.221.170-PR. Primeira Seção. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. DJe 24/04/2018). – grifado.

Essa turma vem entendendo que por essencial ou relevante deve ser entendido os gastos sem os quais o desenvolvimento da atividade empresarial ficaria prejudicada.

Há de se destacar que o direito a crédito emerge dos gastos no curso do processo produtivo, admitidas ressalvas quando determinado gasto é de tamanha relevância que, mesmo após o processo produtivo, deve ser incorporado aos créditos de PIS/COFINS.

Este entendimento que a maioria do colegiado encampou ao julgar a matéria, especificamente no ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da própria contribuinte. O frete segue regência de lei e salvo alguma má-fe do contribuinte, a qual não foi identificada no presente caso, referido gasto é extremamente relevante para a continuidade da cadeia produtiva.

Nesse sentido é relevante transcrever o entendimento manifestado em outras ocasiões da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema no Acórdão n.º 9303008.099, de relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, cujos fundamentos passam a integrar o presente voto como razões de decidir, com fulcro no art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/1999, *in verbis*:

[...]

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

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

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

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

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

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

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

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

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

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

[...]”

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria contribuinte.

(assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni