



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



**Processo nº** 10830.908576/2012-40  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-008.638 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de junho de 2021  
**Recorrente** CONSAGRO AGROQUÍMICA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

**NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.**

Não sendo o ato lavrado por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, descabida alegação de nulidade.

**REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.**

À luz da interpretação fixada pelo STJ no RESP nº 1.221.170, o enquadramento de um bem como insumo, no âmbito da legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, deve ser aferido segundo os critérios da essencialidade e da relevância em relação ao processo produtivo, sendo ilegal o conceito de insumo estabelecido nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal.

**DESPESAS COM SERVIÇOS DE FRETE DE PRODUTOS IMPORTADOS. ESSENCIALIDADE AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.**

Admite-se o desconto de créditos em relação ao pagamento de frete interno, referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional, uma vez que se trata de elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, permitindo a chegada do insumo até o estabelecimento industrial, sendo essencial à produção do bem comercializado.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO EM ATRASO. MULTA DE MORA.**

Nos termos do REsp nº 1.149.022/SP, a denúncia espontânea resta configurada apenas na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por maioria de votos, para cancelar as glosas de fretes de produtos importados. Vencido o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, que manifestou interesse em apresentar declaração de voto; ii) pelo voto de qualidade, para manter a multa moratória no cálculo da fiscalização. Vencidas as Conselheiras Thaís de Laurentiis Galkowicz (relatora), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Ariene D'Arc Diniz e Amaral (suplente convocada) que davam provimento ao recurso nesse ponto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, em relação à multa moratória.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luís Cabral, Ariene D'Arc Diniz e Amaral (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pela conselheira Ariene D'Arc Diniz e Amaral.

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto/SP, que negou provimento à manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

**Trata-se de PER - Pedido Eletrônico de Ressarcimento, com o fim de pleitear crédito da Cofins, não-cumulativa, mercado interno, relativo ao período acima destacado. Conjuntamente, fora apresentada Declaração de Compensação - DComp.**

Na verificação levada a efeito, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas - SP, procedeu à fiscalização que **consta na Informação Fiscal (fl.93)**, da seguinte forma:

(...)

3- *Objetivando proceder a verificação da correta apuração das contribuições ao COFINS, bem como do cálculo do direito creditório das referidas contribuições, foi instaurada a ação fiscal junto ao contribuinte, mediante MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL n. 08.1.04.00-2012-00598-4.*

4- *Foi então o contribuinte intimado a apresentar os livros contábeis e fiscais, notas fiscais de saída, notas fiscais e documentos de aquisições de bens ou serviços que deram ensejo aos créditos das contribuições, bem como diversos arquivos magnéticos, demonstrativos, memórias de cálculo e outros documentos correlatos.*

(...) **DIVERGÊNCIAS DE SALDO CREDOR**

6- *Intimado a esclarecer as divergências apuradas pela fiscalização, em relação ao saldo dos créditos da contribuição para a COFINS o contribuinte apresentou arquivos digitais (demonstrativos e documentos comprobatórios) das bases de cálculo dos créditos e das contribuições informadas em DACON.*

7- *Foram excluídos, da base de cálculo dos créditos relativos a “Bens Utilizados como Insumos” valores do item “embalagem”, materiais que não são incorporados ao produto durante o processo de industrialização (PALLETS), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte). Tratam-se de embalagem para transporte, de acordo com o art. 4º, IV, e art. 6º, do Decreto nº 4.544/2002, sendo que o art. 6º, § 1º, do referido decreto deixa claro que para configurar embalagem para transporte devem ser atendidos cumulativamente os requisitos dos seus incisos I, o qual preceitua que a embalagem não pode ter acabamento nem valorizar o produto comercializado, e II, o qual preleciona que a embalagem deve ter capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido. Neste sentido, as embalagens utilizadas destinaram-se apenas ao transporte do produto.*

8- *Identificamos também, que o contribuinte apropriou-se indevidamente de créditos relativos as despesas de fretes de importação, declarados em DACON na rubrica Serviços Utilizados como Insumos. Por falta de amparo legal e por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e também, não se tratar de custos de fretes na operação de venda, os valores das referidas despesas efetuadas com fretes de importação, ainda que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para aquisição de insumos, não geram direito a créditos a serem descontados das contribuições devidas de COFINS.*

(...)

12- *Portanto, somente os valores das despesas realizadas com fretes para a entrega da mercadoria na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que integra a base de cálculo para apuração dos créditos de COFINS.*

A fiscalização demonstra as notas fiscais por mês e que se referem às glosas de "transporte importação" e "embalagem - pallet", informando:

*As notas fiscais que compõe as glosas acima estão discriminadas na Planilha Glosa anexa.*

Diante disso, a Autoridade Administrativa expediu o Despacho Decisório de fl.88, deferindo parcialmente o pleito e homologando parcialmente a DComp apresentada, procedendo à cobrança do saldo remanescente com multa e juros.

**Cientificada do Ato Administrativo, a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls.01/35, tecendo seus argumentos:**

***I - DOS FATOS***

***A Manifestante é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividades principais a industrialização e comercialização de produtos químicos para agricultura e pecuária, e de produtos químicos industriais, com distribuição em todo o território nacional (conforme Contrato Social - Anexo 02).***

A Interessada informa a competência e os valores solicitados, além do início da fiscalização:

*Diante das diversas intimações, a Manifestante apresentou todos os documentos requisitados, bem como todos os esclarecimentos que foram exigidos pela Autoridade Fiscal, a fim de justificar a apropriação dos créditos.*

Em seguida, narra o resultado exarado no Despacho Decisório que analisou o pleito:

*Conforme se constata da análise do crédito anexa ao despacho decisório eletrônico, as razões para o indeferimento parcial do direito creditório foram:*

*-glosa dos créditos relativos a fretes contratados para aquisição de insumos (o que chama de "fretes de importação"), pois somente os fretes na operação de venda integrariam a base de cálculo dos créditos de COFINS.*

A Interessada explica suas atividades e os locais de operação:

***1.1 - Da Logística de Operação da Manifestante***

*Antes do devido exame jurídico do Despacho Decisório e da Informação Fiscal apresentada pelas Autoridades Fiscais, cumpre descrever o funcionamento da estrutura logística de operação da Manifestante, o que fornecerá subsídios básicos para que a análise do presente caso seja desenvolvida com o cuidado necessário.*

*A Manifestante atua no ramo de industrialização e comercialização de produtos químicos para agricultura e pecuária, e de produtos químicos industriais, com distribuição em todo o território nacional (conforme Contrato Social - Anexo 02).*

*Suas atividades administrativas são concentradas em seu escritório localizado na cidade de Campinas/SP, de onde executa as tarefas necessárias à condução do negócio, tais quais a elaboração de contratos, as ordens de compra e venda, bem como a realização de cobranças.*

*(...)*

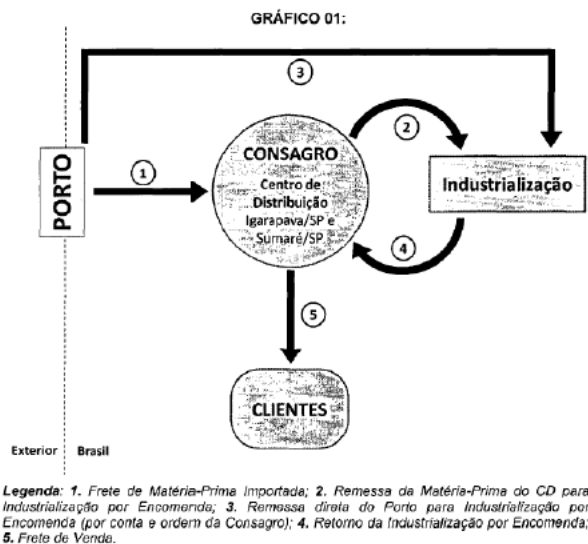
***A industrialização por encomenda ocorre, usualmente, de duas formas:***

***(i) a matéria-prima importada, após o desembarço, é enviada para o Centro de Distribuição da Manifestante (trajeto Porto ao CD por conta da Consagro), e, posteriormente, de lá, é remetida a terceiro para industrialização por encomenda (remessa para industrialização por encomenda, também por conta da Consagro); ou, alternativamente, mas com menos frequência; (ii) a matéria-prima importada, após o desembarço, é enviada diretamente do porto a terceiro para industrialização (por conta e ordem da Consagro).***

***Realizada a industrialização por terceiro, o produto acabado é remetido para o Centro de Distribuição da Manifestante (retorno da industrialização por encomenda, por conta da Consagro).***

*É necessário ressaltar que os produtos da Manifestante, no curso de sua industrialização, são devidamente "paletizados". Vale dizer, os produtos são acondicionados em embalagens próprias, que viabilizam o transporte de forma segura, uma vez que se trata de substâncias que podem ser nocivas à saúde. (...)*

*De toda forma, todos os produtos transportados na operação de venda são acomodados nos palets. Apesar de descrita com detalhes a operação da Manifestante, a ilustração a seguir permitirá uma melhor visualização das informações mencionadas até o momento:*



(...)

## **II - DIREITO**

### **II.1 - Preliminares**

#### **II.1.a- Da tempestividade**

(...)

*Desta forma, a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação da Manifestação de Inconformidade teve início em 16 de outubro de 2014 (quinta-feira), sendo o dia 14 de novembro de 2014 (sexta-feira) seu termo final, nos termos do artigo 5º do Decreto nº 70.235/72 e do artigo 210 do Código Tributário Nacional ("CTN"). Conclui-se, deste modo, ser tempestiva a presente Manifestação de Inconformidade.*

#### **II.1.b - Da nulidade por cerceamento de defesa**

*(...)Veja-se que as Autoridades Fiscais apresentaram três supostas razões para efetuar as glosas no direito creditório da Manifestante:*

*(I) "por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção" (II) "por falta de amparo legal" (III) por "não se tratar de custos de fretes na operação de venda"*

*Quanto a primeira razão ("não integrar o conceito de insumos utilizado na produção") o Fisco não apresentou sequer uma linha argumentativa para sustentar tal alegação. Por isso, a Manifestante desconhece quais os motivos que levaram a fiscalização a não considerar os gastos com frete em que incorre como insumos.*

*As razões dos itens II e III acima foram tratadas conjuntamente pela Fiscalização, que se limitou a transcrever a ementa e alguns trechos de um único precedente do Superior Tribunal de Justiça ("STJ"), a fim de justificar que as operações de "fretes de importação" não geram direito a crédito de PIS e COFINS.*

*Fazendo um esforço interpretativo, a Manifestante supõe que a fiscalização entendeu, com o apoio no precedente do STJ, que a legislação do PIS e da COFINS prevê que somente as operações de frete na operação de venda viabilizam o creditamento dessas contribuições.*

*Ocorre que no precedente invocado pelas Autoridades Fiscais o STJ analisou a possibilidade de creditamento de COFINS sobre despesas de frete de mercadorias importadas do porto até a sede da empresa, unicamente à luz do disposto no art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833/2003, o que não guarda relação com o presente caso - já que os créditos apurados pela Manifestante, decorrente das despesas com frete, se subsomem à hipótese de insumos (bens e serviços).*

*(...)*

*Não é possível observar sequer um raciocínio exposto pelas Autoridades Fiscais que permita à Manifestante entender com clareza e objetividade quais foram os créditos glosados e por quais motivos foram glosados.*

*Isso evidencia que muito embora tenham sido fornecidos esclarecimentos e documentos suficientes durante a Ação Fiscal, as Autoridades Fiscais desconsideraram que os créditos apropriados, na verdade, referem-se a fretes na aquisição de matéria-prima e fretes na remessa e retorno para industrialização, os quais configurariam insumos, passíveis de crédito de PIS e COFINS.*

*Entretanto, Ilustres Julgadores, não se pode aceitar que a Manifestante seja obrigada a se defender sem conhecer as motivações da fiscalização e com base em suposições, sem ter segurança quanto ao motivo que determinou a glosa, pois o Decreto n.º 70.235/72 é claro ao determinar que os atos proferidos por autoridades administrativas que prejudicam ou impossibilitam o direito de defesa do contribuinte são eivados de nulidade, in verbis:*

*(...)*

*Ora, Ilustres Julgadores, a Manifestante sequer sabe o motivo pelo qual o seu direito creditório foi indeferido. Assim, a Manifestante está impossibilitada de atacar, de forma certa, o fundamento da glosa perpetrada. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) reconheceu o cerceamento do direito de defesa em processo administrativo em que não se assegurou o pleno direito de defesa do contribuinte.*

*(...)*

*No caso ora analisado, quanto ao frete glosado, há de se observar que o Despacho Decisório combatido não contém uma descrição precisa e congruente dos fatos que ensejaram a sua emissão. Tal omissão e imprecisão impedem que a Manifestante tenha pleno conhecimento das circunstâncias que levaram ao indeferimento do seu direito creditório, implicando em grandes dificuldades e embaraços ao seu direito de ampla defesa e contraditório.*

*Diante desse fato, resta à Requerente valer-se da insuficiente descrição dos fatos contida no Despacho Decisório como recurso de sua defesa contra a exigência que lhe foi imposta em virtude da não homologação das DCOMPs.*

*Em outras palavras, à Manifestante restou supor o motivo que levou a Fiscalização a indeferir o direito creditório ora pleiteado e defender, genericamente, a caracterização de suas operações de frete como insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS.*

***Ademais, a própria fundamentação legal utilizada como embasamento para o indeferimento do direito creditório ora pleiteado foi indicada de modo apenas genérico, não permitindo que a Manifestante identifique qual o equívoco teria sido pretensamente cometido. Em síntese, não constam, no Despacho Decisório, informações precisas acerca das supostas incorreções cometidas pela Manifestante, evidenciando a nulidade do ato administrativo em apreço.***

*Diante do exposto, a Manifestante acredita ter demonstrado a dificuldade que lhe foi impelida quanto ao exercício de seu direito de defesa, o que não pode ser aceito diante dos dispositivos legais citados, de modo que se espera a declaração de nulidade do Despacho Decisório atacado.*

*Não obstante o Despacho Decisório seja singelo e obscuro, a Manifestante não se furtará a apresentar considerações sobre o mérito do assunto, pois fez um esforço hercúleo para elocubrar as possíveis razões para o indeferimento.*

*Por fim, caso algum elemento fulcral não seja atacado em função da insuficiência de compreensão do canhestro Despacho Decisório, que seja conhecido o pedido de cerceamento do direito de defesa e declarado nulo o ato administrativo.*

## **II.2-Mérito**

### **II.2.a - Do conceito de insumos utilizado pela Autoridade Fiscal**

*Entende a Manifestante que a controvérsia ora travada levanta discussão em torno do conceito de insumos para apuração do PIS e COFINS não cumulativos.*

***Isso porque as Autoridades Fiscais, de acordo com o que é possível inferir da Informação Fiscal anexa ao referido Despacho Decisório, glosaram os créditos das contribuições sob o entendimento de que os dispêndios utilizados como insumos pela Manifestante não poderiam ser assim classificados, pois "não são incorporados ao produto durante o processo de industrialização".***

*Nota-se, neste ponto, I. Julgador, que pretendeu a Autoridade Fiscal utilizar do termo de insumo definido pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI") na apuração do PIS e COFINS não cumulativos. Ocorre que há flagrante equívoco ao se adotar essa aplicação, razão pela qual é necessário analisar a legislação adequada sobre o assunto.*

(...)

### **II.2.a.a - Inadequação do conceito de insumo aplicado ao IPI**

*A Manifestante entende não ser adequado o procedimento adotado pelas Autoridades Fiscais, pelas seguintes razões (i) a não-cumulatividade do PIS e da COFINS não se confunde com a não-cumulatividade do IPI; (ii) o critério material das contribuições em comento é diverso daquele referente ao Imposto;*

*(iii) não há, na lei, remissão para que o conceito de "insumo" utilizado pela legislação do IPI seja reproduzido na apuração de créditos de PIS e COFINS.*

*(i) Da ausência de identidade entre a não-cumulatividade do IPI e a não-cumulatividade do PIS e da COFINS O artigo 153, §3º, II, da Constituição Federal, ao tratar do IPI, dispõe que o imposto será não cumulativo,*

*"compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".*

*Neste ponto cumpre ressaltar que em função da própria materialidade do tributo, a apropriação de créditos do IPI está relacionada à incorporação do respectivo insumo ao produto final. Por conta disso, a Carta Constitucional limita o direito a crédito de IPI ao exato valor do imposto destacado na Nota Fiscal de aquisição do insumo.*

*Já no caso do PIS e da COFINS, o método da não-cumulatividade é chamado de "subtrativo indireto" ou "base sobre base", vale dizer, em síntese, que os créditos são calculados a partir da aplicação da alíquota de 9,25% (considerando tanto o PIS quanto a COFINS) sobre uma base legalmente autorizada, descontados das referidas contribuições apuradas sobre a receita auferida pela pessoa jurídica*

A Contribuinte discorre sobre as diferenças entre os tributos em comento e o IPI e defende sua compreensão do alcance do "insumo":

*II.2.a.b - Do Conceito de insumos para PIS e COFINS não cumulativos Uma vez demonstradas as razões pelas quais a Manifestante entende não ser aplicável ao caso concreto o conceito de insumo utilizado pela legislação do IPI, a Manifestante passa a expor o seu raciocínio no que diz respeito à fixação do conceito de insumo para fins de apuração do PIS e COFINS não-cumulativos.*

(...)

*Assim, de acordo com a manifestação do próprio CARF, "insumos" seriam os dispêndios indispensáveis à produção de bens ou à prestação de serviços, atividades voltadas à geração de receita, tributada pela PIS e pela COFINS.*

Nesta esteira cita doutrina, o Item 08 da NPC nº 02 do IBRACON, jurisprudência do Carf, julgamento do STJ e continua:

*II.2.b - Dos créditos glosados*

*A Autoridade Fiscal, no já referido Despacho Decisório, glosou também créditos referentes a "frete de importação". Conforme Informação Fiscal anexa ao Despacho, in verbis:*

(...)

*A primeira dificuldade surge ao tentarmos entender o que o Fisco classificou por "frete de importação". A partir de uma leitura mais cuidadosa e da recomposição dos valores, podemos concluir que os créditos glosados referem-se, na verdade, ao frete na aquisição de insumos importados. Em outras palavras, trata-se aqui do valor cobrado pelo transporte do porto até o estabelecimento determinado pelo comprador.*

*Portanto, nessa oportunidade, a Fiscalização negou o direito creditório referente ao frete na aquisição de insumos importados, sob duas alegações: (i) a legislação apenas permite o crédito relativo ao frete na operação de venda; (ii) o "frete de importação" não se enquadra como "insumo", pois não consumidos no produto final. Em que pese a argumentação das Autoridades Fiscais, a Manifestante entende incorreta a glosa dos créditos.*

*Conforme já exposto em tópico próprio, a operação da Manifestante conta com a aquisição de insumos importados para a posterior industrialização por encomenda. As matérias-primas adquiridas usualmente são remetidas para o Centro de Distribuição, de onde são enviadas para a indústria. Por vezes, são*

*as mercadorias enviadas diretamente do Porto para a indústria, por conta e ordem da Manifestante.*

(...)

***Ocorre que o Fisco, ao negar o direito creditório, acabou realizando confusão entre a operação de importação e o transporte da mercadoria desembaraçada, a partir do porto. Enquanto a importação refere-se à aquisição, direta ou indireta, de bens oriundos do exterior, cujo pagamento se dá para pessoa não domiciliada no Brasil, o transporte de matérias-primas importadas é serviço indispensável para a chegada das mercadorias no estabelecimento do importador, com pagamento para pessoa jurídica domiciliada no país (empresa de transporte nacional).***

*Confundidas as operações, poder-se-ia alegar que, como o frete na aquisição de matérias-primas importadas não faz parte da base de cálculo da COFINS - Importação, não haveria direito a crédito de COFINS. Entretanto, tal raciocínio mostrar-se-ia extremamente equivocado, posto que a importação e o transporte interno das mercadorias são operações completamente diferentes.*

A Manifestante cita doutrina com entendimento de membro do Carf e conclui:

*Assim, havendo o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada, esta é considerada nacionalizada, devendo receber, a partir desse momento, o mesmo tratamento tributário de uma mercadoria nacional.*

*Significa dizer que ao produto nacionalizado será aplicável o disposto no inciso II, art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que prescreve que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*

#### ***II.2.b.a - Fretes de Importação***

***Nessa esteira, deve-se analisar o frete na aquisição de insumos importados de acordo com as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Para a possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS, tal frete, por não estar relacionado com a operação de venda, deverá ser enquadrado no conceito de "insumo".***

(...)

***No caso ora analisado, sem o serviço de transporte das mercadorias importadas, as matérias-primas não chegariam até os terceiros que as industrializam, inviabilizando a comercialização dos produtos pela Manifestante.***

***Por esse motivo, o frete com o transporte das matérias-primas importadas é estritamente necessário e essencial para a geração de receitas da Manifestante, sendo então considerado um insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS.***

Em seguida, a Interessada cita solução de consulta e jurisprudência do Carf, nas quais consta o entendimento de ser possível o crédito sobre frete de mercadorias.

*Assim, dois são os pressupostos lógicos para a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS referente ao frete de matérias-primas importadas do porto até estabelecimento determinado pelo comprador: (i) o frete do porto até o estabelecimento é pago a empresa nacional, por serviço prestado no Brasil, o que não se confunde com a operação de importação; (ii) o valor do frete compõe o custo do produto da Manifestante.*

### **II.3 - Da impossibilidade de exigência de multa e juros na remota hipótese de manutenção da não-homologação da DCOMP**

*Muito embora a Manifestante acredite que o seu direito creditório será reconhecido com a consequente homologação da compensação efetuada, em função do princípio da eventualidade, não há como se furtar em apresentar a sua discordância em relação à exigência de multa e juros, na remota hipótese dos Ilustres Julgadores entenderem que o indeferimento deva prevalecer.*

*No caso em tela não há que se falar em imposição de multa e juros por atraso no pagamento, já que a Manifestante quitou tempestivamente, por meio da DCOMP não homologada, o débito compensado.*

*Não há que se alegar mora da Manifestante, uma vez que esta apresentou DCOMP com objetivo de cumprir sua obrigação, sendo que, a não homologação da DCOMP apresentada não é, por si só, fato caracterizador de mora do contribuinte.*

*A exoneração da multa e dos juros deverá ser reconhecida, pois a Manifestante não incorreu em mora, tendo apresentado tempestivamente a DCOMP para quitação integral do débito tributário compensado.*

*Deste modo, caso o indeferimento do direito creditório seja mantido, o que se admite apenas a título de argumentação, a cobrança de multa e juros deve ser exonerada.*

### **III - DO PEDIDO**

*Diante do todo o exposto, a ora Manifestante requer seja a presente*

*Manifestação de Inconformidade recebida e processada e, ao fim, seja o pleito provido em sua totalidade para: (i) que seja reconhecida a nulidade do despacho decisório por cerceamento de direito de defesa; ou, caso assim não se entenda;*

*(ii) que o crédito ora analisado seja integralmente deferido e, com isso, seja a restituição declarada e totalmente homologadas as compensações;*

*(iii) ainda, não sendo reconhecido o direito da creditório da Manifestante, seja afastada a cobrança de juros e multa relativamente aos débitos objeto de DCOMP; e*

*Por fim, protesta a Manifestante por provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em Direito e, ainda, pede que, caso os Doutos Julgadores entendam necessário, seja determinada diligência fiscal, tudo para comprovar os fatos acima descritos ou para contraditar as alegações que sejam feitas.*

Em julgamento da manifestação de inconformidade, a DRJ de Ribeirão Preto/SP decidiu por julgar improcedente a defesa, em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO CABIMENTO.

No regime de apuração não cumulativa não é admitido o desconto de créditos em relação ao pagamento de frete interno referente ao transporte

de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional, porque não incluído no valor aduaneiro.

**DÉBITO OBJETO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE MORA E JUROS DE MORA À TAXA SELIC.**

O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais, nos termos da legislação vigente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

**DILIGÊNCIA.**

Indefere-se o pedido de diligência quando não atendidos os requisitos para sua formulação, bem como quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

**NULIDADE.**

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

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, reprisando os mesmos argumentos de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo (cf. despacho de fls. 244) e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Passamos então ao julgamento das questões suscitadas, destacando desde já que a glosa dos pallets não foi objeto de indignação por parte da Recorrente.

### **1) Preliminar de preterição do direito de defesa e contraditório, por ausência de clareza nas acusações do relatório fiscal**

A Recorrente brada pela decretação de nulidade do despacho decisório, o qual não seria devidamente fundamentado.

Contudo, em análise do seu conteúdo, percebe-se que o ato administrativo se encontra devidamente motivado, apresentando de forma clara as razões da autoridade fiscal. Não por outra razão a Recorrente pode compreender minuciosamente a matéria tratada pela Fiscalização, e, por conseguinte, apresentar sua defesa administrativa a respeito de todas as questões ora sob julgamento.

Assim, inexistente nulidade a ser sanada, no que diz respeito ao preceito do artigo 59, incisos I e II do Decreto 70.235/72, segundo o qual são nulos somente os atos e termos lavrados

por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

## 2) Mérito

### 2.1) Fretes de Importação

Como se depreende do relato acima, uma das questões de mérito discutida nestes autos é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002).

O Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

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 SEGUINTE 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.

O voto da Ministra Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de *essencialidade ou relevância* da despesa, sendo que tal entendimento deve ser seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

**Essencialidade** – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do

processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

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

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmos critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que "diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço", a) "constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço" ou "b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência".

Por outro lado, o critério de relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva" b) seja "por imposição legal."

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a ementa colacionada abaixo:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço"; a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência"; b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva"; b.2) "por imposição legal".

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Pois bem. Conforme destacado acima, o Acórdão recorrido tomou como parâmetro os conceitos de *essencialidade* e *relevância* firmados pelo STJ para fins de análise do direito ao crédito pleiteado pela Contribuinte. Mesmo assim, não concordou com o credimento dos gastos com fretes na importação, por entender que a apuração de crédito deve ser analisada

com base no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, que trata, especificamente, de aquisição de produtos importados. Argumenta que porque a mercadoria importada não é adquirida de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, essa aquisição não dá direito a crédito com base nos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Vejamos.

Como noticiado nos autos, a Recorrente atuava no ramo de industrialização e comercialização de produtos químicos para agricultura e pecuária, e de produtos químicos industriais, com distribuição em todo o território nacional. Para consecução de tais atividades, importa produtos do exterior.

Desta forma, os gastos com frete nacional dos produtos são imprescindíveis para a consecução do objeto social da Recorrente, o que os qualifica como insumos para fins de creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS, de acordo com a legislação que rege o tema, como passo a expor.

A garantia do direito dos créditos das Contribuições é imperiosa no presente caso, pois os motivos elencados pela Fiscalização e corroborados pela DRJ não se coadunam com a natureza do frete sob análise e, por conseguinte, com a legislação que garante seu aproveitamento.

Com efeito, o frete em apreço *trata-se de frete nacional, e não internacional* (custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado, conforme o artigo 77 do Regulamento Aduaneiro - Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009).

É por esta razão que os argumentos de que "inexiste norma garantidora do direito a tal crédito", e de que "a legislação disciplinadora da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as importações refere-se ao valor aduaneiro, dentro do qual não estaria incluído o frete" (Solução de Divergência Cosit nº 7/2012 e, posteriormente, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 241/2017), não devem guiar a conclusão do presente caso.

Inicialmente, é preciso recordar a diferenciação da *incidência/direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre importações* ("PIS-importação e COFINS-importação", ou PIS/COFINS-importação), com a *incidência/direito ao crédito das Contribuições ao PIS e da COFINS* ("PIS e COFINS") *incidentes sobre operações no ocorridas no mercado interno*.

O PIS-importação e a COFINS-importação são exações tributárias disciplinadas pela Lei n. 10.685/04, que em seu artigo 1º, traz a materialidade que é atingida pelas Contribuições: *a importação de bens e serviços*. Assim, o PIS/COFINS-importação incide uma única vez, no momento da importação de bens e serviços.

Tratando-se de incidência tributária sobre as importações (paralelamente à desoneração na exportação pelos países estrangeiros), o PIS-importação e a COFINS-importação dão efetividade ao princípio do destino, que rege a tributação do comércio internacional, como decorrência da necessidade de harmonização das legislações entre Estados, como ensina Ricardo Lobo Torres.<sup>1</sup> Desse modo, as mercadorias e serviços trazidos do exterior serão sujeitos à incidência dos tributos nacionais sobre o consumo (como o IPI, o ICMS e o ISS), tendo então o

---

<sup>1</sup> Assim, a tributação é outorgada para o país onde os bens são consumidos. (O princípio da não cumulatividade e o IVA no direito comparado. In O princípio da não-cumulatividade, coord. Ives Gandra da Silva Martins, p. 161).

mesmo tratamento tributário das mercadorias e serviços produzidos no mercado nacional, com isso respeitando o princípio da não discriminação.

Dessarte, o PIS–importação e a COFINS–importação incidem tão somente nas operações nas quais os fornecedores estão domiciliados fora do país, e é a essa situação que a Lei n. 10.685/04 abarcou. Consequentemente, a Lei n. 10.865/04 não trata das operações praticadas unicamente em território brasileiro, as quais, como é consabido, são regradas pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

Todavia, para as pessoas jurídicas que apuram as Contribuições pela sistemática da não-cumulatividade, a importação pode ser a primeira das etapas comerciais, industriais ou de prestação de serviços que ocorrerão em território nacional, a qual eventualmente poderá ser juntar a outros bens ou serviços adquiridos no mercado interno para a consecução das atividades empresarias.

Justamente nesse sentido, a Lei n. 10.865/2004, em seu artigo 15, estabeleceu que *um dos créditos* que podem ser apurados na não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS (cf. as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003) corresponde aos valores pagos anteriormente a título de PIS/COFINS-importação. Vejamos

**Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:**

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

**§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.**

§ 1º-A. O valor da Cofins-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota de que trata o § 21 do art. 8º não gera direito ao desconto do crédito de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição

A dicção do *caput* do artigo 15 da Lei n. 10.865/2004 é clara: conceder-se-á o direito ao crédito, *relativamente às IMPORTAÇÕES*, sobre as contribuições efetivamente pagas (§1º), apurado de acordo com as demais normas que regem o PIS-importação e a COFINS-

importação, dentre elas a utilização do valor aduaneiro sobre da importação de bens (artigo 7º, inciso I). Como é possível perceber desde já, aqui se discute unicamente a incidência e o crédito nas *importações*. Esse é o marco final da disciplina da Lei n. 10.865/2004, que em nada pode ou deve prejudicar a incidência das Contribuições que ocorrem em momento subsequente (mercado nacional) e o respectivo direito ao crédito. Afinal, não há e nem poderia haver na Lei n. 10.865/2004 vedação à tomada de outros créditos decorrentes de dispêndios posteriores à importação, pois tais momentos não são objeto de sua normatização.

Assim é que a discussão sobre o valor aduaneiro e falta de amparo legal, como já adiantado, em nada tangencia o presente caso, no qual o frete é nacional, uma vez que prestado depois do desembarço aduaneiro. Trata-se de serviço contratado pela Recorrente para que possa efetivar suas atividades empresariais. Com relação a tais fretes, é necessário observar o quanto disposto pelas Lei n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, pois estas sim cuidam da incidência e, por conseguinte, do direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS em casos como o presente.

São inúmeras as manifestações da Receita Federal sobre o assunto, sempre tendo como pressuposto justamente a diferenciação acima exposta, como se depreende, a título exemplificativo, dos trechos das seguintes Soluções de Consulta:

Solução de Consulta n.º 113 - SRRF09/Disit, datada de 11 de junho de 2012:

**É que os créditos a que a Leis n.º 10.637, de 2002, e a Lei n.º 10.833, de 2003, aludem são somente os relativos a aquisições no mercado interno, diferentemente dos créditos relativos à importação de bens e de serviços, que estão no art. 15 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004.**

Solução de Consulta n.º 75 - SRRF08/Disit Data 27 de março de 2013:

12 Deve-se ressaltar a notável diferença existente entre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre as operações no mercado interno e a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação incidentes sobre as importações de bens e serviços. Tratam-se de tributos distintos, que possuem hipótese de incidência, base de cálculo e contribuintes diferentes.

13 De um lado, tem-se a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita (mercado interno), cuja autorização para sua criação funda-se no art. 195, I, "b", da Constituição Federal (CF). O regime de apuração não cumulativa das mencionadas contribuições foi instituído pela Lei n.º 10.637, de 2002, relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, e pela Lei n.º 10.833, de 2003, no que se refere à Cofins.

Com efeito, a Receita Federal parte do mesmo pressuposto do adotado no presente voto: há primeiro momento uma operação de importação de bens, sujeito à incidência do PIS-importação e da COFINS-importação, dado direito ao crédito nos moldes do artigo 15 da Lei n. 10.865/2004; posteriormente outras operações passam a existir em âmbito nacional, sobre as quais vai incidir a Contribuição ao PIS e a COFINS não-cumulativas, e os créditos estão disciplinados pelos artigos 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ocorre que, em razão do restrito juízo administrativo sobre o conceito de insumo no âmbito da Contribuição ao PIS e da COFINS no sentido daquele adotado na legislação do IPI (somente dariam direito ao crédito MP, PI e ME incorporados ao produto), o entendimento que que prevaleceu nas Soluções de Consulta foi pela não autorização do direito ao crédito.

Por todas, destaco a recente Solução de Consulta n.º 121 - Cosit, de 8 de fevereiro de 2017, na qual a questão do frete é análoga a que ora se discute:

13. No caso em tela, questiona-se a possibilidade de desconto de créditos em relação a gastos compreendidos entre o despacho aduaneiro e a revenda do produto, mais especificamente os serviços aduaneiros, o frete relativo ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica e as despesas com depósito (armazenagem), contratados com pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

14. Em relação à despesa com serviços aduaneiros, verifica-se que não estão incluídas no rol de hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Em que pese os serviços aduaneiros referirem-se à aquisição de mercadorias importadas, também não encontramos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, hipótese passível de abarcar os referidos serviços.

15. Com relação ao frete concernente ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica, verifica-se que, dentre as hipóteses de crédito enumeradas pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, apenas é possível perquirir-se acerca da previsão de crédito em relação a frete na operação de venda (**inciso IX**). No que toca aos gastos com frete na aquisição dos produtos, têm-se sedimentado o entendimento de que tal dispêndio pode ser incorporado ao valor do item adquirido e, caso este se destine à revenda (**art. 3º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003**) e seja adquirido de pessoa jurídica domiciliada no Brasil (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, I, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º, I), o crédito pode ser apurado pelo valor total (custo de aquisição do item + frete). **Como não é o caso, já que a mercadoria importada não é adquirida de pessoa jurídica domiciliada no Brasil**, essa aquisição não dá direito a crédito com base no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Dessa forma, a possibilidade de apuração de crédito, nesse caso, deve ser analisada com base no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, que trata, como mencionado, de produtos importados.

A conclusão inarredável é que a Fiscalização somente analisa o direito ao crédito do frete nacional de produto importado à luz do artigo 3º, incisos I e IX das Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003, e não com relação ao artigo 3º, inciso II das mesmas leis, o qual, como se sabe, traz a possibilidade de tomada de crédito das Contribuições sobre bens ou *serviços* contratados no âmbito de seus processos produtivos.

Porém, o assunto dos gastos com fretes e seu consequente direito ao creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS encontra-se inserido na questão maior do *conceito de insumo* para fins do direito ao crédito dessas Contribuições Sociais, o qual teve grande atenção desse Conselho, culminando em jurisprudência já consolidada sobre o tema.

Adotando-se a linha de entendimento exposta no REsp 1.221.170/PR, como vem ocorrendo nas decisões proferidas por este Colegiado, a consequência lógica incontornável é pela necessidade de garantia do direito ao crédito da Recorrente, porque o seu direito sobre o frete nacional de produtos importados é sustentado pelo artigo 3º, inciso II das Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Conclui-se assim que, efetivamente, ao tratarmos do trânsito de matérias primas da zona portuária até o estabelecimento do contribuinte (frete nacional), o dispêndio com frete é custo essencial da atividade da Recorrente, e deve ser entendido como *insumo*, nos termos do artigo 3º, inciso II das Lei n. 10.637 e 10.833, sendo capaz, portanto, de dar direito ao crédito, seja da Contribuição ao PIS, seja da COFINS.

Assim, entendo que deve ser concedido o direito ao crédito referente a fretes para o transporte de insumos da zona portuária até o estabelecimento do contribuinte.

O mesmo raciocínio, exaustivamente tratado acima, se aplica aos gastos com serviços aduaneiros (despachantes). Nesse ponto, cumpre realçar que os gastos relacionados com despachantes aduaneiros referem-se à contratação de pessoas jurídicas conforme contratos anexos à defesa.

Esse Colegiado, no julgamento do Processo n. 11080.725358/2011-83, já entendeu pelo direito ao crédito sobre esse jaez de serviços aduaneiros. No mesmo sentido manifestou-se a 1ª Turma da 2ª Câmara dessa Seção de Julgamento no 10976.000158/2008-71, do qual destaco o seguinte trecho do voto condutor da decisão:

“Especificamente sobre os gastos incorridos com despachantes aduaneiros, durante a ação fiscal, a Recorrente apresentou documentos sobre a importação de jogos de cinta de prensagem brilhante para máquina de produção de cartões de plástico laminado marca Melzer (fls. 142/146).

**No arrazoado sobre o seu processo produtivo, a Recorrente esclareceu à fiscalização que adquire materiais no mercado externo para a confecção de cartões de pvc com tarja magnética, bem como de formulários e cheques. Ora, considerando que a atividade fim da Recorrente não está diretamente relacionada a comércio exterior, é natural que haja a contratação de terceiros para acompanhar esse tipo de operação, sendo desnecessária a contratação de empregados para tanto.**

**Considerando ainda que o despachante aduaneiro contratado é pessoa jurídica, nomeadamente a Internacional Comissaria de Despachos Aduaneiros Ltda. (fls.97, 99, 101, 103, 105 e 107), não se aplica a restrição legal ao crédito decorrente da contratação de pessoas físicas. Com base em todas essas circunstâncias, entendo que a decisão recorrida merece ser reformada no tocante à glosa de créditos de COFINS oriundos de gastos com serviços de despachante aduaneiro.”** (Processo nº 10976.000158/2008-71 – Acórdão nº 3201000.958 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – julgado em 24/04/2012 – g.n.)

Com esses fundamentos, necessário reverter as glosas de créditos relativas a frete nacional de insumos importados.

## 2.2) Consectários legais

A Recorrente coloca em seu recurso voluntário que não deveria ser cobrada de por juros e multa incidentes sobre os débitos compensados, uma vez que teria as DCOMPs foram transmitidas antes do vencimento dos débitos nela descritos

Daí vem a questão a ser respondida por este Colegiado: é possível a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea às compensações tributárias, de modo a impedir a incidência de multas sobre os valores compensados?

No âmbito da legislação infralegal, o assunto fora tratado pela Nota Técnica Cosit n. 1 de 18 de janeiro 2012,<sup>2</sup> a qual reconhecia que a declaração de compensação, se atendidos os demais requisitos, poderia configurar denúncia espontânea. Tal entendimento pautava-se no fato de a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação serem formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação tributária.

---

<sup>2</sup> A Nota Técnica Cosit nº 1, de 2012, objetivou responder os já formulados, principalmente na definição (não feita pela PGFN em seus atos e pareceres) das situações que podem ser definidas como denúncia espontânea e que a multa de mora não mais deve ser cobrada (Ato PGFN nº 4); e em quais situações a retificação da declaração por parte do sujeito passivo pode ser considerada denúncia espontânea (Ato PGFN nº 8).

Sobreveio então a Nota Técnica 19 Cosit, datada de 12 de junho de 2012, cujo conteúdo, além de cancelar a Nota Técnica Cosit n.º 1, de 18 de janeiro de 2012, estipulou que não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp.

Entretanto, esse novo entendimento da Administração Tributária não parece refletir o melhor tratamento a ser dado ao tema, à luz da legislação bem como da mais recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Vejamos.

O artigo 138 do Código Tributário Nacional ("CTN") estabelece que:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, **do pagamento do tributo** devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Percebemos, pelo teor do texto, que a denúncia espontânea tem como intuito redimir o sujeito passivo da responsabilidade pela infração cometida, pois esta é reparada espontaneamente. Ou seja, frente ao arrependimento eficaz (em paralelo ao direito penal - artigos 15 e 16 do Código Penal), não lhe será imputada penalidade alguma.<sup>3</sup>

Para o aperfeiçoamento da espontaneidade o CTN estabeleceu dois requisitos. O primeiro diz respeito ao tempo do ato, que deve ser anterior à qualquer procedimento de fiscalização (artigo 138, parágrafo único). Esse requisito nem mesmo é controvertido no presente processo. Já o segundo requisito relaciona-se com o cumprimento da obrigação principal, determinando que a denúncia espontânea deve vir acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, caso sejam devidos.

Daí a problemática que deu origem a presente divergência: ao impor que haja "pagamento", o CTN impede que compensações efetuadas pelos contribuintes (através de PER/DCOMP, no caso dos presentes autos) também sejam enquadradas como denúncia espontânea, para fins de eximir o sujeito passivo do pagamento da multa moratória, haja vista que o artigo 156 do mesmo *Codex*, ao tratar das formas pelas quais há extinção do crédito tributário, separou o "pagamento" (inciso I) da "compensação" (inciso II)?<sup>4</sup>

Entendo que não.

Em primeiro lugar em razão do próprio conceito de compensação tributária, qual seja, sistemática que acarreta num encontro de contas, tendo como resultado *a extinção de duas obrigações contrapostas*: relação jurídica tributária, em que o contribuinte tem débito perante o Fisco; e relação jurídica de restituição de indébito ou ressarcimento, na qual o contribuinte tem direito a crédito a ser pago pelo Fisco, até o limite que se equivalerem (artigo 170, CTN e artigo 74 da Lei n. 9.430/96). Há, portanto, concomitante *pagamento de tributo* e restituição do indébito ou ressarcimento do tributo. Ou seja, na compensação tributária há sim pagamento, com

---

<sup>3</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 694

<sup>4</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação; (...)

o único diferencial de que tal pagamento ocorre simultaneamente com a restituição ou ressarcimento de tributos, de modo que tal encontro de contas se anulam mutuamente.

Na data de 24 de maio de 2016, o Superior Tribunal de Justiça apreciou o REsp 1.122.131 / SC, no qual o entendimento supra destacado resta hialino. Destaco abaixo a ementa do caso julgado, com especial destaque para seu último parágrafo, que demonstra a preocupação do Órgão em "evitar ilogismo jurídico" na interpretação da Legislação Tributária, racionalidade essa efetivamente digna de aplausos, haja vista a incontestável insegurança jurídica assombra o direito tributário brasileiro. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9o. DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR-SE AO PAGAMENTO PURO E SIMPLES, EM ESPÉCIE E À VISTA, DO TRIBUTO DEVIDO. INCLUSÃO DA HIPÓTESE DE COMPENSAÇÃO, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO PAGAMENTO, INCLUSIVE PORQUE O VALOR DEVIDO JÁ SE ACHA EM PODER DO PRÓPRIO CREDOR. PLETORES DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUÍNTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

1.Trata-se de extinção do crédito tributário mediante compensação de ofício; circunstância que o Recorrente afirma comportar a incidência do art. 9o., caput da MP 303/06, o qual prevê hipóteses de desconto nos débitos tributários.

2.O art. 9o. da MP 303/2006 criou, alternativamente ao benefício do parcelamento excepcional previsto nos arts. 1o. e 8o., a possibilidade de pagamento à vista ou parcelado no âmbito de cada órgão, com a redução de 30% do valor dos juros de mora e 80% da multa de mora e de ofício; **o conceito da expressão pagamento, em matéria tributária, deve abranger, também, a hipótese de compensação de tributos, porquanto tal expressão (compensação) deve ser entendida como uma modalidade, dentre outras, de pagamento da obrigação fiscal.**

3.**É usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento, colhendo-se da jurisprudência do STJ uma pletores de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectual da espécie jurídica em debate: AgRg no REsp. 1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015; REsp. 1.189.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013; REsp. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel. p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013; AgRg no Ag. 1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012; AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005.**

4.**Considerando-se a compensação uma modalidade que pressupõe credores e devedores recíprocos, ela, ontologicamente, não se distingue de um pagamento no qual, imediatamente depois de pagar determinados valores (e extinguir um débito), o sujeito os recebe de volta (e assim tem extinto um crédito).** Por essa razão, mesmo a interpretação positivista e normativista do art. 9o. da MP 303/06, deve conduzir o intérprete a albergar, no sentido da expressão pagamento, a extinção da obrigação pela via compensatória, especialmente na modalidade ex officio, como se deu neste caso.

5.Ainda que não se considerasse que a compensação configura, na hipótese específica destes autos, uma modalidade de pagamento da dívida tributária, ganha relevo o fato de a compensação ter sido realizada de ofício, pois demonstra que o Fisco suprimiu até mesmo a possibilidade de o contribuinte, depois de receber o valor que lhe era devido, resolver aderir à forma favorecida de pagamento, prevista no art. 9o. da MP 303/06.

6. **A interpretação das normas tributárias não deve conduzir ao ilogismo jurídico de afirmar a preponderância irrefreável do interesse do fiscal na arrecadação de tributos, por legítima que seja essa pretensão, porquanto os dispositivos que**

**integram a Legislação Tributária têm por escopo harmonizar as relações entre o poder tributante e os seus contribuintes, tradicional e historicamente tensas, sendo essencial, para o propósito pacificador, a atuação judicial de feito moderador.**

7.Recurso Especial da empresa BUSSCAR ÔNIBUS S/A provido. (RECURSO ESPECIAL Nº 1.122.131 - SC (2009/0023247-2)RELATOR:MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO)

Pois bem. Além do fato de conceitualmente a compensação tributária implicar no pagamento de tributo, ressalto que para a interpretação dos dispositivos do Código Tributário Nacional, que já completou seus 50 anos, é imprescindível observar a evolução pela qual passou esse instituto desde a sua criação no âmbito federal. Sobre esse assunto, já tive a oportunidade de me manifestar no seguinte sentido:<sup>5</sup>

Atualmente, a compensação em sede tributária é instituto importantíssimo em termos pragmáticos (...) é possível traçar uma classificação das modalidades de compensação presentes no sistema jurídico vigente: *i*) compensação de ofício, que ocorre por ato da Administração Tributária (art. 170, do CTN; art. 7º do Decreto-Lei n. 2.287, de 23 de julho de 1986; art. 73 da Lei n. 9.430/96); *ii*) compensações de iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária, efetuada pelo próprio contribuinte (170 e 170-A do CTN e autorizada pelo art. 74, da Lei n. 9.430/96). Essa última hipótese, por sua vez, subdivide-se em: *ii.a*) autocompensação; e *ii.b*) compensação decorrente de sentença transitada em julgado.

Dando seguimento ao tema, constamos que, no atinente às compensações de iniciativa do sujeito passivo:

(...) tal forma de extinção da relação de indébito tributário é fruto de clara evolução experimentada na legislação federal.

De fato, o artigo 66 da Lei n. 8.383, de 31 de dezembro de 1991, incumbiu-se de estabelecer as regras gerais sobre a compensação tributária, o que, conseqüentemente, passou a impedir que atos infralegais expedidos pela Administração pudessem afastar ou dirimir esse direito do contribuinte. Assim, determinou ser válida a compensação de valores indevidamente pagos a título de tributos federais, porém somente entre "tributos, contribuições e receitas da mesma espécie." Este ato normativo federal, contudo, foi sucedido por diversas alterações legislativas.

Em primeiro lugar, a Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995 com seu artigo 39 deu nova redação ao dispositivo supracitado, trazendo como principal inovação o alargamento do requisito da existência de mesma espécie tributária para que seja regular a compensação. Para tanto, foi acrescentada a expressão 'destinação constitucional' ao dispositivo, adotando-se a interpretação que vinha sendo atribuída pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social sobre a questão, no seguinte sentido: é permitida a compensação desde que os créditos e débitos tributários tenham o mesmo destino constitucional, vale dizer, aqueles tributos que, em consonância com as normas de direito financeiro, observem equivalente partilha de recursos dos produtos da arrecadação tributária.<sup>2</sup>

Posteriormente, a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, mais uma vez inovou a matéria. De acordo com seus artigos 73 e 74, ficou delegada à Administração Tributária a prerrogativa de autorizar a compensação, a requerimento do contribuinte. Ademais, a Lei retirou o critério de mesma espécie tributária e destinação constitucional, concedendo a possibilidade de compensação entre quaisquer tributos, desde que mediante a dita autorização fazendária.

Todavia, logo a Medida Provisória nº 66, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e a Lei nº 11.051, de 29

---

<sup>5</sup> LAURENTIIS, Thais De. Restituição de Tributo Inconstitucional. São Paulo: Noeses, 2015, pp. 273 e 274.

de dezembro de 2004, vieram trazer novos contornos à questão. De acordo com as novas disposições, especialmente as alterações do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, James Marins assegura que '[...] refaz-se o sistema da autocompensação tributária através da mera Declaração de Compensação que havia sido abruptamente interrompido, e, ademais disso, uma vez que o parágrafo 2º prescreve que a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação, passa a haver clara atribuição legal de eficácia extintiva, ainda que 'sob conditio', à autocompensação promovida pelo contribuinte.'

A evolução do instituto acarreta na seguinte conclusão: a legislação, desde o nascedouro da compensação tributária, vem se preocupando em tornar tal instituto o mais efetivo e lógico possível dentro do quadro da tributação federal. Nesse sentido, a lei procurou torná-lo forma eficaz de *adimplemento das obrigações tributárias*, permitindo que quaisquer tributos sejam compensáveis entre si e dando sempre mais realce aos atos a serem praticados pelo contribuinte: apurar débitos e créditos, declará-los, sempre prestando as devidas informações ao fisco, culminando ao fim na compensação tributária. Isto porque, como é consabido, a compensação tributária tornou-se efetiva moeda para as empresas, sem a qual seria impossível arcar com a carga tributária que lhes é imposta. Em poucas palavras, a compensação tributária foi desenhada pela lei para permitir o efetivo *pagamento de tributos* e isto não pode ser descartado na interpretação do artigo 138 do CTN quando fala em "pagamento" como requisito para a denúncia espontânea. Assim, o contexto da legislação ordinária atual deve ser levado em conta na leitura de nossa lei complementar tributária.

Saliento que a presente discussão impõe o afastamento da Súmula n. 360 do STJ ("o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo"). Afinal, a compensação tributária não constitui simples declaração de dívida desacompanhada do respectivo pagamento, representando, isto sim, efetivo pagamento de dívida tributária. Tal pagamento é sujeito condição resolutória de ulterior homologação pelo Fisco, todavia, essa condição não descaracteriza o pagamento. Nesse ponto, é importante lembrar que o artigo 138 estabelece o "pagamento", e não a final "extinção do crédito tributário", condição para a configurar a espontaneidade da denúncia. Desse modo, mesmo que se entenda que a extinção do crédito tributário não é ainda perfeita quando da compensação (como fazem Cleide Previtalli Cais<sup>6</sup> e Marcelo Fortes de Cerqueira),<sup>7</sup> ainda assim concluímos pelo preenchimento do requisito em questão.

Confirmando todo o raciocínio exposto, destaco a seguinte ementa do precedente firmando pelo STJ no AgRg no REsp 1.136.372:

EMENTA AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO. 1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil. 2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de

<sup>6</sup> O Processo Tributário. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 409.

<sup>7</sup> Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Max Limonad. 2000, p. 436.

qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas. 3. Agravo regimental improvido (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.136.372 – RS, RELATOR : MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO)

É válido registrar trecho da decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, citado pelo Ministro Relator Hamilton Carvalho, que foi objeto do supradestacado AgRg no REsp 1.136.372:

5. A exegese firmada pelo STJ é plenamente aplicável às hipóteses em que o tributo é pago com atraso, mediante PER/DCOMP, antes de qualquer procedimento do Fisco e, por extensão, da entrega da DCTF. A declaração de compensação realizada perante a Receita Federal, de acordo com a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 10.637/2002, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, a compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado.

Na sistemática dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a compensação equivale ao pagamento antecipado, visto que o sujeito passivo, ao invés de recolher o valor do tributo em pecúnia, registra na escrita fiscal o crédito oponível ao Fisco e o informa na PER/DCOMP. Em outras palavras, até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, a compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado. Este entendimento coaduna-se com a jurisprudência deste Tribunal e do STJ, consoante os acórdãos a seguir transcritos:(...)

Cumpra ainda salientar que este Conselho já proferiu decisões no sentido de que as compensações efetuadas pelo contribuinte são capazes de caracterizar a denúncia espontânea, Vejamos:

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

DIREITO DE CRÉDITO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NÃO APLICÁVEL.

Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do pedido de restituição ou ressarcimento no prazo de 5 anos. O Art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional CTN, dispõe sobre o prazo decadencial para a homologação do lançamento; o art. 173 do CTN trata de prazo para constituição de crédito tributário; o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, cuida de prazo para homologação de Declaração de Compensação. Nenhum destes prazos se aplica à apreciação de pedidos de restituição ou ressarcimento.

MANUTENÇÃO PREDIAL. CRÉDITO DA COFINS. IMPROCEDÊNCIA.

A manutenção predial corretiva ou preventiva, não preenche a condição de insumo, aplicado direta ou indiretamente à produção de bem ou a prestação de serviço.

FRETES DE TRANSFERÊNCIA. CRÉDITO DA COFINS. PROCEDÊNCIA.

Confere direito ao crédito referente ao frete entre estabelecimentos do próprio contribuinte, em se tratando do frete de produtos inacabados, caso em que o dispêndio consistirá custo de produção e funcionará como insumo da atividade produtiva, nos termos do inciso II, do art. 3º das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

**A denúncia espontânea resta configurada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o contribuinte ao efetuar a compensação, concomitantemente ou em ato posterior o**

**declara, anteriormente a qualquer procedimento do Fisco. Art. 138 do CTN.** (Súmula 360/STJ e RESP nº 1.149.022/SP).

EXIGÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL ESTIMATIVA.

Passíveis de sanções pelo inadimplemento da obrigação. Recurso Voluntário Provido em Parte (Acórdão n. 3801-005.225, Sessão de 26/02/2015, Relator Cássio Schappo)

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

DCTF. RETIFICAÇÃO. DÉBITO. DCOMP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. INEXIGIBILIDADE.

No julgamento do REsp 1.149.022, sob o regime do art. 543C do CPC, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o pagamento de débito tributário, declarado em DCTF retificadora, em data anterior e/ ou na mesma data de transmissão da respectiva declaração, configura denúncia espontânea nos termos da legislação tributária e, conseqüentemente, afasta a incidência da multa moratória.

**São equivalentes o recolhimento por meio de DARF e a compensação por meio de DCOMP para o efeito de configuração da denúncia espontânea, a forma do art. 138 do CTN.**

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia. (Acórdão nº 3301-006.075, Sessão de 24 de abril de 2019, Relator Marco Antônio Marinho Nunes)

Este posicionamento já foi inclusive adotado atualmente pela 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo o Acórdão n. 9101-004.636, de 15 de janeiro de 2020, cuja ementa segue transcrita.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF. CTN, ART. 138.

Caracteriza-se como denúncia espontânea, na forma do artigo 138, do CTN, a hipótese em que o contribuinte apresenta PER/DCOMP, com efeitos de confissão de dívida, posteriormente à declaração original do débito em DCTF.

Imperioso, portanto, reconhecer o direito do contribuinte a se valer do benefício da denúncia espontânea *in casu*. Qualquer julgamento em sentido contrário, ao meu sentir, representaria afronta à finalidade do artigo 138 do CTN. Afinal, o contribuinte que apura créditos e débitos, apresentando PER/DCOMP está se adiantando à qualquer fiscalização no que diz respeito àquele determinado débito tributário, efetuando seu pagamento por meio da compensação, exatamente como apregoa a disciplina da denúncia espontânea e merecendo, por isso, não sofrer as penalidades impostas pela lei pelo não pagamento de tributo.

Assim, estende-se o benefício da denúncia espontânea para a exoneração da multa moratória.

Isto porque, lembremos, a infração tributária é definida como qualquer ação ou omissão que represente o descumprimento dos deveres impostos pela legislação fiscal.<sup>8</sup> Como consequência pelo cometimento da infração, a legislação estipula ser devida uma penalidade (ou sanção ou punição) ao sujeito passivo da obrigação tributária. Dessarte, o objetivo das sanções é desestimular práticas indesejadas.

No juízo aqui seguido, as multas fiscais tem índole punitiva simplesmente, não sendo cabível falar em multas indenizatórias.

Efetivamente, segundo a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, a multa e a indenização não se confundem, sendo aquela de natureza unicamente sancionatória. É essa a linha traçada pelo Supremo Tribunal Federal (RE n. 79.625), como se depreende das seguintes palavras do Min. Moreira Alves: “toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com o caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor, se algo que se cobra a mais dele, e que não se capitula estritamente como indenização, isso será uma pena... e as multas ditas moratórias... não se impõe para indenizar a mora do devedor, e sim para apená-lo.”

Em síntese, no direito tributário são os juros moratórios que cumprem o papel de indenização pela falta de pagamento do tributo no momento devido, tendo a multa moratória caráter estritamente punitivo.<sup>9</sup>

Pois bem. Na concepção já pacificada pela jurisprudência, a denúncia espontânea exclui todas as penalidades que incidiriam sobre o montante devido a título de imposto. Assim, nenhuma multa pode ser cobrada do sujeito passivo, quando preenchidos os requisitos do artigo 138 do CTN. Esse entendimento aplica-se às multas moratórias, que, como visto, são espécie de multa punitiva, não sendo cabível a sua separação, e muito menos sua cobrança diante do instituto da denúncia espontânea. Nesse sentido, destaco a ementa abaixo colacionada:

PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. SÚMULA 360/STJ. 4. 5. Em caso análogo ao dos presentes autos, a Primeira Seção decidiu que: "In casu, contudo, o contribuinte, ao verificar a existência de recolhimento a menor (não conjugado de entrega de qualquer declaração ao Fisco), efetuou o pagamento da diferença apurada acrescida de juros legais, acompanhada de confissão do débito tributário, antes de qualquer procedimento da Administração Tributária, o que, em conformidade com a jurisprudência sedimentada nesta Corte Superior, impõe a aplicação do benefício da denúncia espontânea, com a consequente possibilidade de exclusão da multa moratória." (REsp 805.753/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12.09.2007, DJe 01.09.2008). (...) 9. Ação cautelar julgada procedente para suspender os efeitos do acórdão recorrido até o julgamento do recurso especial admitido na origem. (MC 200901165405, STJ, Primeira Turma, Min. Rel. Luiz Fux, DJE DATA:16/10/2009).

Não poderia ser outro o entendimento, pois, além do fato de a multa de mora ser espécie de multa punitiva, o artigo 138 do CTN não fez distinção alguma sobre qual tipo de

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Carros. Direito Tributário, Linguagem e Método, São Paulo: Noeses, 2009, 1ª ed., p. 760.

<sup>9</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Forense, 10ª ed, p. 687.

penalidade deveria ser excluída pela denúncia espontânea. Destarte, pelo cediço princípio hermenêutico de que não cabe ao intérprete fazer distinções onde a lei não o fez, não é devida multa alguma no presente caso, no qual houve denúncia espontânea.

Inclusive, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional já reconheceu esse entendimento, como podemos verificar pelo conteúdo do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20/12/2011 - DOU 1 de 22/12/2011:

A Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2113/2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15.12.2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexiste diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional".

JURISPRUDÊNCIA: REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell; REsp 1062139, rel. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rel. min. Teori Albino Zavascki e AGRESP 200700164263, rel. min. Humberto Martins.

Por essas razões, entendo que assiste razão à defesa com relação à multa de mora (não aos juros) pelos fundamentos trazidos para análise nessa instância administrativa, na mesma linha que tenho me manifestado desde 2016 (vide Acórdão 3402-003.486).

### **3) Pedido de diligência**

Com relação ao pedido de produção de provas, o artigo 16, §4º do Decreto 70.235 expressamente coloca que a produção de prova documental deve ocorrer no momento da impugnação ao lançamento tributário. Diligências e perícias somente terão lugar no processo administrativo para sanar eventuais dúvidas das autoridades julgadoras, mas não para suprir a o trabalho o contribuinte de trazer prova aos autos do direito que alega ter.

No presente caso, nenhuma matéria tratada foi capaz de causar dúvida no espírito dessa julgadora, o que permitiria a abertura da possibilidade para incrementar a prova por meio de diligência ou perícia.

Dessarte, a decisão recorrida deve ser mantida nesse ponto, sendo a providência requerida pela Recorrente prescindível para o deslinde do presente litígio, de modo que a indefiro, conforme autorização dada pelo artigo 18 do Decreto 70.235/72.

### **Dispositivo**

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de dar parcial provimento parcial ao recurso voluntário, para: i) cancelar as glosas de fretes de produtos importados; ii) excluir a multa moratória do cálculo da fiscalização.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz

Fl. 27 do Acórdão n.º 3402-008.638 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10830.908576/2012-40

## Voto Vencedor

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator Designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Thais de Laurentiis Galkowicz, ousou dela discordar em relação à possibilidade de afastar juros e multas incidentes sobre débitos compensados pelo contribuinte, sob a alegação de restar configurada a denúncia espontânea. Vejamos, em síntese, o entendimento da Relatora:

### 2.2) Consectários legais

A Recorrente coloca em seu recurso voluntário que não deveria ser cobrada de por juros e multa incidentes sobre os débitos compensados, uma vez que teria as DCOMPs foram transmitidas antes do vencimento dos débitos nela descritos.

Daí vem a questão a ser respondida por este Colegiado: é possível a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea às compensações tributárias, de modo a impedir a incidência de multas sobre os valores compensados?

(...)

Sobreveio então a Nota Técnica 19 Cosit, datada de 12 de junho de 2012, cujo conteúdo, além de cancelar a Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012, estipulou que não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp.

Entretanto, esse novo entendimento da Administração Tributária não parece refletir o melhor tratamento a ser dado ao tema, à luz da legislação bem como da mais recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Vejamos.

(...)

Em primeiro lugar em razão do próprio conceito de compensação tributária, qual seja, sistemática que acarreta num encontro de contas, tendo como resultado a extinção de duas obrigações contrapostas: relação jurídica tributária, em que o contribuinte tem débito perante o Fisco; e relação jurídica de restituição de indébito ou ressarcimento, na qual o contribuinte tem direito a crédito a ser pago pelo Fisco, até o limite que se equivalerem (artigo 170, CTN e artigo 74 da Lei n. 9.430/96). Há, portanto, concomitante pagamento de tributo e restituição do indébito ou ressarcimento do tributo. Ou seja, na compensação tributária há sim pagamento, com o único diferencial de que tal pagamento ocorre simultaneamente com a restituição ou ressarcimento de tributos, de modo que tal encontro de contas se anulam mutuamente.

Na data de 24 de maio de 2016, o Superior Tribunal de Justiça apreciou o REsp 1.122.131 / SC, no qual o entendimento supra destacado resta hialino. Destaco abaixo a ementa do caso julgado, com especial destaque para seu último parágrafo, que demonstra a preocupação do Órgão em "evitar ilogismo jurídico" na interpretação da Legislação Tributária, racionalidade essa efetivamente digna de aplausos, haja vista a incontestável insegurança jurídica assombra o direito tributário brasileiro. Vejamos:

(...)

Por essas razões, entendo que assiste razão à defesa com relação à multa de mora (não aos juros) pelos fundamentos trazidos para análise nessa instância administrativa, na mesma linha que tenho me manifestado desde 2016 (vide Acórdão 3402-003.486).

**O Recorrente, por sua vez, manifestou sua irrisignação nos seguintes termos**

**(fl. 179):**

### III.3 – Da impossibilidade de exigência de multa e juros na remota hipótese de manutenção da não-homologação da DCOMP

Muito embora a Recorrente confie que seu direito creditório será reconhecido com a consequente homologação da compensação efetuada, em função do princípio da eventualidade, não há como se furta em apresentar a sua discordância em relação à exigência de multa e juros, na remota hipótese de os Ilustres Conselheiros entenderem que o indeferimento deva prevalecer.

No caso em tela não há que se falar em imposição de multa e juros por atraso no pagamento, já que a Recorrente quitou tempestivamente, por meio da DCOMP não homologada, o débito compensado.

Para melhor fundamentar a posição ora adotada, basta analisar o próprio conceito de mora contido no art. 394 do Código Civil, *in verbis*:

(...)

Não há que se alegar mora da Recorrente, uma vez que esta apresentou DCOMP com objetivo de cumprir sua obrigação, sendo que, a não homologação da DCOMP apresentada não é, por si só, fato caracterizador de mora do contribuinte.

A exoneração da multa e dos juros deverá ser reconhecida, pois a Recorrente não incorreu em mora, tendo apresentado tempestivamente a DCOMP para quitação integral do débito tributário compensado.

Deste modo, caso o indeferimento do direito creditório seja mantido, o que se admite apenas a título de argumentação, a cobrança de multa e juros deve ser exonerada.

Contextualizado o caso concreto, vejamos agora, inicialmente, o que restou decidido pelo STJ sobre esta matéria no Recurso Especial nº 1.149.022/SP (Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09/06/2010), **juizado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos**:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. **POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.**

**1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.**

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (...).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. *In casu*, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

#### **A tese fixada pelo REsp nº 1.149.022/SP foi a seguinte:**

A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

Definidos pelo STJ os requisitos para que se configure o instituto da denúncia espontânea, analisemos agora o caso concreto. O contribuinte apresentou 02 DCOMPs, documento caracterizado por lei como instrumento de confissão de dívida, informando débitos tributários que totalizaram o montante de R\$80.983,44, os quais buscou extinguir através de compensação com créditos que alegava possuir.

Ocorre que, após procedimento fiscal, a Autoridade Tributária emitiu Despacho Decisório, juntado aos autos às fls. 88/92, confirmando o crédito apenas no montante de R\$72.838,99. Por esse motivo, a DCOMP nº 38600.03449.140411.1.3.11-4684 foi parcialmente homologada e a DCOMP nº 01844.40969.300511.1.3.11-2505 foi não homologada.

Restou, portanto, um saldo devedor de R\$ 8.144,45, referente aos débitos informados destas 2 DCOMPs (R\$7.551,61 + R\$592,84), sobre o qual deve incidir juros e multa de mora até a data da sua quitação, como ocorre usualmente com qualquer débito extinto (pago/compensado) apenas parcialmente.

Ora, **o caso em discussão não trata de denúncia espontânea**, mas simplesmente de tributo declarado e parcialmente não extinto pela compensação. Se o contribuinte declara um débito, seja em DCOMP ou DCTF, e não realiza sua integral extinção até a data de vencimento, este débito está atrasado (integral ou parcialmente) e deve ser pago com os acréscimos legais.

Trata-se de situação bastante distinta da denúncia espontânea, na qual o contribuinte não confessa o débito dentro do prazo de vencimento e, posteriormente, já em atraso, o faz, "denunciando à Fazenda Nacional sua mora" antes de qualquer procedimento de ofício relacionado à apuração do débito confessado.

Veja-se que são situações completamente distintas, pois neste segundo caso o contribuinte, estando em atraso, já se encontra sujeito à aplicação das penalidades legais, como "multa de ofício de 75%", caso fosse fiscalizado. Porém, reconhecendo sua mora, apresenta

DCOMP ou DCTF indicando o débito, ou apresenta declarações retificadoras para aumentar débito previamente declarado (parcela para a qual não há que se falar em denúncia espontânea, aplicável apenas para o montante acrescido posteriormente).

O próprio fundamento do Recurso Voluntário não versa sobre denúncia espontânea; o contribuinte alega, simplesmente, que não está em mora, uma vez que apresentou DCOMP com objetivo de cumprir sua obrigação e sua não homologação não é, por si só, fato caracterizador de mora do contribuinte.

Obviamente, se após a apresentação de recurso o valor da glosa diminui, também deverão ser reduzidos, proporcionalmente à redução do saldo devedor, os valores da multa de mora e dos juros.

Com base neste entendimento, decidi a Turma, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator Designado

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Thais de Laurentiis Galkowicz, ousou dela discordar em relação à possibilidade de apurar créditos sobre os dispêndios a título de frete interno referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional. Vejamos, em síntese, o entendimento da Relatora:

### 2. Mérito

#### 2.1) Fretes de Importação

Como se depreende do relato acima, uma das questões de mérito discutida nestes autos é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002).

(...)

Como noticiado nos autos, a Recorrente atuava no ramo de industrialização e comercialização de produtos químicos para agricultura e pecuária, e de produtos químicos industriais, com distribuição em todo o território nacional. Para consecução de tais atividades, importa produtos do exterior.

Desta forma, os gastos com frete nacional dos produtos são imprescindíveis para a consecução do objeto social da Recorrente, o que os qualifica como insumos para fins de creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS, de acordo com a legislação que rege o tema, como passo a expor.

(...)

Com efeito, o frete em apreço trata-se de frete nacional, e não internacional (custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado, conforme o artigo 77 do Regulamento Aduaneiro - Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009).

É por esta razão que os argumentos de que "inexiste norma garantidora do direito a tal crédito", e de que "a legislação disciplinadora da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as importações refere-se ao valor aduaneiro, dentro do qual não estaria incluído o frete" (Solução de Divergência Cosit nº 7/2012 e, posteriormente, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 241/2017), não devem guiar a conclusão do presente caso. Explico.

(...)

Assim é que a discussão sobre o valor aduaneiro e falta de amparo legal, como já adiantado, em nada tangencia o presente caso, no qual o frete é nacional, uma vez que prestado depois do desembaraço aduaneiro. Trata-se de serviço contratado pela Recorrente para que possa efetivar suas atividades empresariais. Com relação a tais fretes, é necessário observar o quanto disposto pelas Lei n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, pois estas sim cuidam da incidência e, por conseguinte, do direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS em casos como o presente.

(...)

A conclusão inarredável é que a Fiscalização somente analisa o direito ao crédito do frete nacional de produto importado à luz do artigo 3º, incisos I e IX das Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003, e não com relação ao artigo 3º, inciso II das mesmas leis, o qual, como se sabe, traz a possibilidade de tomada de crédito das Contribuições sobre bens ou serviços contratados no âmbito de seus processos produtivos.

Porém, o assunto dos gastos com fretes e seu consequente direito ao creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS encontra-se inserido na questão maior do conceito de insumo para fins do direito ao crédito dessas Contribuições Sociais, o qual teve grande atenção desse Conselho, culminando em jurisprudência já consolidada sobre o tema.

Inicialmente, tendo em vista que o presente processo tem por objeto verificar se determinados dispêndios do sujeito passivo se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual deve ser este conceito e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto ao mesmo.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

#### **EMENTA**

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, **em cotejo com o objeto social da empresa**, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água,

combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.

(...)

### **VOTO**

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Logo, **neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância**, pois o frete com a aquisição de insumos **é dispêndio realizado antes de iniciada qualquer etapa do processo produtivo do adquirente**. Os insumos são transportados do fornecedor ao adquirente, que os recebe, armazena, e, em determinado momento, os encaminha para o setor de produção, onde se iniciará o seu processamento.

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

Deve ser ressaltado que o frete nas aquisições de insumos, **considerado de forma isolada**, não gera créditos de PIS e de Cofins, por absoluta falta de previsão legal, ao contrário da aquisição dos insumos propriamente dita, cuja previsão se encontra no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

**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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Art. 15. **Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP** não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, **o disposto:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - **nos incisos** VI, VII e **IX do caput** e nos §§ 1º e 10 a 20 **do art. 3º desta Lei;** (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Observe-se que a lei expressamente concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete na operação **de venda**, mas silencia em relação ao frete na operação de compra/aquisição, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido. Se assim não fosse, teria sido desnecessário ressaltar que o frete que poderia gerar crédito seria aquele referente a operações de venda, bastando ao inciso IX conter o texto “armazenagem de mercadoria e frete”, e não “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”.

Como é de amplo conhecimento, é regra de Hermenêutica que “a lei não usa palavras ou expressões inúteis” (*verba cum effectu sunt accipienda*). Esse é o critério de

interpretação utilizado nas Cortes Superiores, como se depreende do Acórdão do Supremo na ADIN 5946, de relatoria do Min. GILMAR MENDES, com julgamento em 10/09/2019:

É o relatório.

Decido.

(...)

Ao dispor sobre a Universidade Estadual de Roraima, a emenda constitucional em questão deu nova estrutura à instituição, atribuindo à Universidade o poder de elaborar sua proposta orçamentária, recebendo os duodécimos até o dia 20 de cada mês; o poder de escolher seu Reitor e Vice-Reitor por voto direto, a cada quatro anos; o poder de instituir Procuradoria Jurídica própria; e de propor projeto de lei que disponha sobre sua estrutura e funcionamento administrativo.

**Transcrevo, por oportuno, como razões de decidir,** o parecer de lavra da Procuradora-Geral da República, Dra. Raquel Dodge:

*“(...) Com efeito, **é princípio basilar da hermenêutica que a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectu sunt accipienda)**. Nesse sentido, convém observar que a autonomia das universidades, em matéria financeira e patrimonial, é de gestão. Com isso, nota-se que o regime jurídico das universidades públicas não é o mesmo de Poderes da República ou de instituições as quais a própria Constituição atribui autonomia financeira em sentido amplo, ou seja, sem a restrição relativa a atos de gestão como faz o art. 207 da Constituição.*

Da mesma forma, outra regra basilar de hermenêutica jurídica é que “o que a lei não incluiu é porque desejou excluir, não devendo o intérprete incluí-la” (*inclusio unius alterius exclusio*). Se o legislador incluiu o frete na operação de venda, mas não incluiu o frete na operação de compra, é porque não desejava fazê-lo. Esse também é outro critério de interpretação utilizado nas Cortes Superiores, como se depreende dos seguintes precedentes:

**i) Recurso Extraordinário nº 1.136.132/RS, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Publicação em 19/06/2018:**

ADMINISTRATIVO. SERVIDOR. LICENÇA ACOMPANHAMENTO CÔNJUGE PREVISTA NO ART. 84 DA LEI 8.112/90. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. CABIMENTO. PODER-DEVER POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO.

1. O artigo 84 do Estatuto do Servidor Público Federal tem caráter de direito subjetivo, uma vez que se encontra no título específico dos direitos e vantagens, não cabendo, assim, juízo de conveniência e oportunidade por parte da Administração.

2. Basta que o servidor comprove que seu cônjuge deslocou-se, seja em função de estudo, saúde, trabalho, inclusive na iniciativa privada, ou qualquer outro motivo, para que lhe seja concedido o direito à licença por motivo de afastamento de cônjuge.

**3. Se a norma não distingue a forma de deslocamento** do cônjuge do servidor para ensejar a licença, se a pedido ou por interesse da Administração, **não cabe ao intérprete fazê-la, sendo de rigor a aplicação da máxima inclusio unius alterius exclusio**. (precedentes STJ)” (pág. 177 do documento eletrônico 2).

**ii) AgInt no Recurso Especial nº 1.917.838/DF, Relator Ministro Herman Benjamin, Publicação em 17/05/2021:**

O art. 5º do Decreto 20.910/1932, em respeito ao princípio da simetria, deveria ser observado não só em relação ao administrado, mas também em face da Administração Pública. Embora constitua evidente limitação legal a excessos eventualmente cometidos pelo titular do direito ou do crédito, não disciplina de forma expressa, a prescrição intercorrente. Em tais situações, **o STJ entende caber "a máxima inclusio unius alterius exclusio, isto é, o que a lei não incluiu é porque desejou excluir, não devendo o intérprete incluí-la"** (REsp 685.983/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 20.6.2005, p. 228).

Deve ser afastada a prescrição da multa administrava no caso.

Diante do exposto, dou provimento ao Agravo Interno para dar provimento ao Recurso Especial.

De acordo com estes mesmos critérios de interpretação, conceder o crédito sobre fretes nas operações de aquisição/compra por considerar este item como incluso no inciso II do art. 3º, referente a bens e serviços utilizados como insumo, não faz qualquer sentido. Ora, se os fretes fossem insumos de produção, seria dispensável criar um inciso específico para “fretes nas operações de venda”, como ocorre com o inciso IX do mesmo art. 3º, pois ele já estaria incluso no inciso II, o que tornaria o inciso IX “inútil”. Além disso, como já discutido alhures, os fretes na aquisição/compra ocorrem antes de iniciado o processo produtivo, sendo despesas logísticas/administrativas, não possuindo natureza de “insumo”.

Contudo, tendo em vista que, nos termos do art. 289 do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), o custo do frete integra o custo de aquisição dos insumos, admite-se que este dispêndio, de forma indireta, como um componente do custo dos insumos, possa gerar crédito.

Art. 289. **O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas** será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º **O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte** e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Deste contexto advém uma importante consequência: o crédito gerado pelo frete na aquisição de insumos não é obtido de forma autônoma, com o puro e simples registro, na escrituração fiscal, do PIS e da Cofins incidentes sobre a operação de transporte. **Este valor, como demonstrado, não consta do rol de operações elencados no art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 como passíveis de gerar crédito.** O próprio DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), exigível à época, possui linha para registro dos valores de “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, mas não possui linha para registro de “frete na operação de compra/aquisição de insumos).

O procedimento que o contribuinte deve realizar é acrescer o valor deste frete ao custo do seu insumo, como lhe permite o já citado art. 289 do Decreto n.º 3.000/99, e sobre a valor total da aquisição fazer incidir a alíquota do PIS e da Cofins.

Esta diferença na forma de apuração do crédito é de extrema relevância, tendo em vista: **(i)** situações em que a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos é maior que a normal, como nos casos de tributação concentrada ou monofásica, nos quais o valor do crédito apurado será inclusive superior àquele que incidiu sobre o frete; **(ii)** casos em que a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos pode ter sido reduzida, nos quais o valor do crédito apurado será inferior àquele que incidiu sobre o frete; **e (iii)** casos em os insumos estão sendo tributados pelas contribuições à alíquota zero, ou são NT – não-tributados, ou possuem isenção, nos quais a operação de aquisição não irá gerar crédito, seja sobre o insumo, seja sobre o frete correspondente.

No caso concreto, o frete em discussão é aquele referente ao transporte das mercadorias importadas, conforme consta da Informação Fiscal (fls. 94/100):

8 - Identificamos também, que o contribuinte apropriou-se indevidamente de **créditos relativos as despesas de fretes de importação**, declarados em DACON na rubrica Serviços Utilizados como Insumos. Por falta de amparo legal e por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e também, não se tratar de custos de fretes na operação de venda, **os valores das referidas despesas efetuadas com fretes de importação, ainda que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para aquisição de insumos**, não geram direito a créditos a serem descontados das contribuições devidas de PIS/PASEP.

O art. 3º, § 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 restringem o direito ao crédito nos seguintes termos:

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

Tendo em vista que os bens foram adquiridos no exterior, o crédito obtido a partir destas importações não se dá com fundamento nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois com base nestas o crédito estaria vedado. O creditamento somente é possível por conta do permissivo constante da Lei nº 10.865/2004. Resta saber se esta lei permite também a inclusão do frete interno para gerar crédito das contribuições, pela sua incorporação ao custo da importação.

Para responder a tal questionamento, a DRJ apresentou em seu acórdão o posicionamento externado pela Receita Federal através da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 121, de 08/02/2017 (DOU de 13/02/2017):

A Solução de Consulta (SC) Cosit nº 121, de 08/02/2017 (DOU de 13/02/2017), veio esclarecer o tema, confirmando a vedação do crédito relativo ao frete interno na importação e admitindo a possibilidade do crédito com as despesas de armazenagem da mercadoria importada destinada a revenda, contratada com pessoa jurídica domiciliada no país:

(...)

Por pertinente, transcrevem-se os seguintes excertos da referida SC Cosit nº 121/2017:

*11. Pois bem, quanto ao entendimento esposado pela RFB, deriva este do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Definem estes dispositivos os créditos que podem ser descontados no regime de apuração não cumulativa, respectivamente, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:*

(...)

*12. Tendo em vista que se trata de produto importado, também faz-se necessário transcrever as hipóteses de crédito elencadas no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:*

(...)

*13. No caso em tela, questiona-se a possibilidade de desconto de créditos em relação a gastos compreendidos entre o despacho aduaneiro e a revenda do produto, mais especificamente os serviços aduaneiros, o frete relativo ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica e as despesas com depósito (armazenagem), contratados com pessoa jurídica domiciliada no Brasil.*

(...)

**15. Com relação ao frete concernente ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica**, verifica-se que, dentre as

hipóteses de crédito enumeradas pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, apenas é possível perquirir-se acerca da previsão de crédito em relação a frete na operação de venda (inciso IX). **No que toca aos gastos com frete na aquisição dos produtos, têm-se sedimentado o entendimento de que tal dispêndio pode ser incorporado ao valor do item adquirido e, caso este se destine à revenda (art. 3º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e seja adquirido de pessoa jurídica domiciliada no Brasil (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, I, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º, I), o crédito pode ser apurado pelo valor total (custo de aquisição do item + frete). Como não é o caso, já que a mercadoria importada não é adquirida de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, essa aquisição não dá direito a crédito com base no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Dessa forma, a possibilidade de apuração de crédito, nesse caso, deve ser analisada com base no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, que trata, como mencionado, de produtos importados.**

15.1. Como se pode notar pela sua leitura, não há, entre os incisos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, possibilidade de apuração de crédito em relação ao frete nacional. Todavia, o seu §3º afirma que os créditos de que trata o caput serão apurados mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. Portanto, **como para as importações o crédito será determinado com base no valor que serviu de base de cálculo das contribuições na forma do art. 7º, faz-se necessário a análise de tal valor para fins de aferir se ele comporta a inclusão do valor do frete ocorrido entre o despacho aduaneiro e a revenda da mercadoria.** Transcreve-se, então, o art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004:

(...)

**Art. 7º A base de cálculo será:**

**I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou** (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

(...)

15.4. Os arts. 4º e 5º da Instrução Normativa SRF nº 327, de 9 de maio de 2003, descrevem como deve ser feita a determinação do valor aduaneiro:

**Determinação do Valor Aduaneiro**

Art. 4º Na determinação do valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, serão incluídos os seguintes elementos:

(...)

**Art. 5º No valor aduaneiro não serão incluídos os seguintes encargos ou custos, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou pagar pelas mercadorias importadas, na respectiva documentação comprobatória:**

**I - custos de transporte e seguro, bem assim os gastos associados a esse transporte, incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos no inciso I do artigo anterior; e**

(...)

**15.6. Dessa forma, a não inclusão do custo de transporte interno no território nacional implica a não tributação desses valores pela Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, pela Cofins-Importação, pelo Imposto de Importação e pelo IPI vinculado à importação. Além disso, conforme visto anteriormente, também o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à importação de mercadorias é tomado com base no valor aduaneiro, o que exclui a participação do valor do frete interno no crédito.**

**No sentido de não permitir o creditamento sobre o frete interno nas aquisições de insumos, salvo quando acrescido ao custo de aquisição destes, trago os seguintes precedentes do STJ:**

**i) EDcl no Recurso Especial nº 1.745.345/RJ, Relatora Ministra Assusete Magalhães, Publicação em 18/02/2021:**

DECISÃO

Trata-se de Embargos de Declaração, opostos por RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S/A, contra decisão de minha lavra, publicada em 18/06/2019, que conheceu do Agravo para negar provimento ao Recurso Especial.

(...)

A irresignação não merece acolhida.

(...)

Quanto ao cerne do inconformismo recursal, ao contrário do que pretende fazer crer a parte embargante, a decisão está, de fato, suficientemente fundamentada, no sentido que: a) incide a Súmula 284/STF, no tocante à alegação de negativa de prestação jurisdicional; b) incide a Súmula 211/STJ, em relação à tese recursal contida nos arts. 2º, II, da Lei 9.478/97; 146 do CTN e 48, §§ 11 e 12 da Lei 9.430/96; e **c) nos termos da jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, inexistente 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.

**ii) AgInt no AREsp 1.421.287/MA, Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Publicação em 27/04/2020:**

EMENTA

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

(...)

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

(...)

**VOTO**

(...)

Quanto ao mérito, melhor sorte não assiste à recorrente.

É que o acórdão recorrido se manifestou no sentido de que as atividades relativas à prestação de serviços postais, de promoção de vendas, créditos, cobrança/gestão de

negócios, operações industriais e outras são atividades secundárias da empresa, visto que sua atividade principal é a de comercialização e distribuição de produtos industrializados. Portanto, não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de aferição da essencialidade de tais atividades no processo produtivo para fins de creditamento de PIS e COFINS pelo conceito de insumos na forma do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, eis que para providência demandaria revolvimento do contexto fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

**Cumprir registrar que 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 ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

(...)

Ante o exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao presente agravo interno.

**iii) Recurso Especial nº 1.632.310/RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Publicação em 15/12/2016:**

2. **Caso em que pretende a empresa** - distribuidora/varejista de combustíveis, contribuinte de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos submetidos à alíquota zero pelas receitas auferidas na venda de combustíveis, **creditar-se pelo valor do frete pago na aquisição dos combustíveis** junto às empresas produtoras/importadoras dos mesmos, ou empresas distribuidoras/varejistas antecedentes na cadeia, estando as empresas produtoras/importadoras sujeitas a uma alíquota maior dos referidos tributos (tributação monofásica) e as demais à alíquota zero.

3. Com efeito, à luz do princípio da não cumulatividade, **e considerando que o frete (transporte) integra o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda** (regra estabelecida pelo art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99), **o creditamento pelo frete pago na aquisição (entrada) somente faz sentido para a segunda empresa na cadeia se esse mesmo frete, como receita, foi tributado por ocasião da exação paga pela primeira empresa na cadeia** (receita da primeira empresa) quando vendeu a mercadoria (saída) e será novamente tributado na segunda empresa da cadeia como receita sua quando esta revender a mercadoria (nova saída). Assim, com a entrega do creditamento, o frete sofrerá a exação somente uma única vez na cadeia, tornando a tributação outrora cumulativa em não cumulativa.

(...)

6. Desse modo, **se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica**, conforme o reconhecido pela lei e jurisprudência, **certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum**, visto que, como já mencionamos, o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime.

7. **Se o frete, por força de lei** (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) **é componente do custo de aquisição**, via de regra, no regime de tributação não-cumulativa, **o frete pago pelo revendedor na aquisição (entrada) da mercadoria para a revenda gera sempre créditos para o adquirente, não pelo art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003, mas pelo art. 3º, I, primeira parte, da mesma Lei n. 10.833/2003.** Aí, data vênica, o equívoco e incoerência do precedente

REsp. n. 1.215.773-RS com os demais precedentes desta Casa, pois além de pretender criar um tipo de creditamento que já existia o estendeu para situações dentro do regime de substituição tributária e tributação monofásica sem analisar a coerência do crédito que criou com esses mesmos regimes.

8. O citado REsp. n. 1.215.773-RS não se aplica ao caso concreto. Isto porque, além de o precedente não ter examinado expressamente a questão referente aos casos de substituição tributária e tributação monofásica como a do presente processo (a situação do precedente foi a de substituição tributária mas sequer houve exame expresso disso, o que, data vênia, explica o equívoco da posição adotada), **a parte final do art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003 evidencia que o creditamento pelo frete na operação de venda somente é permitido para os casos dos incisos I e II do mesmo art. 3º, da Lei n. 10.833/2003**, casos estes que excepcionam justamente a situação da contribuinte já que prevista no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.833/2003 (situações de monofasia).

**iv) Recurso Especial nº 1.237.707/PR, Relator Ministro Herman Benjamin, Publicação em 01/04/2011:**

Trata-se de Recursos Especiais interpostos, com fundamento no art. 105, III, "a", da Constituição da República, contra acórdão assim ementado (e-STJ, fl. 385):

***TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITO. ARTIGOS 3º, INCISOS II, DAS LEIS Nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. ÓLEO COMBUSTÍVEL. ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. ROL TAXATIVO. FRETE DE MATÉRIA PRIMA IMPORTADA NÃO INCLUÍDO NAS HIPÓTESES ELENCADAS.***

*Geram créditos ao contribuinte sujeito à incidência do PIS e da COFINS, os valores correspondentes às aplicações das respectivas alíquotas sobre óleo combustível, aluguel de prédios, máquinas e equipamentos. Aplicação do princípio da não-cumulatividade estabelecido no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal e do rol taxativo dos artigos 3º, incisos II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.*

**O valor do frete suportado pelo contribuinte no transporte de matéria-prima importada não dá direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da COFINS.**

*Divergência de valores glosados pelo fisco quanto aos bens adquiridos para revenda, devem ser mantidas, posto que não há negativa do crédito e sim correção da conta.*

Os Embargos de Declaração de ambas as partes foram acolhidos apenas para fins de prequestionamento (e-STJ, fl. 359).

A empresa aponta ofensa aos arts. 535 do CPC; 2º e 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; 110 e 111 do CTN. Defende, em síntese, a possibilidade de obter créditos de PIS e COFINS decorrentes das "despesas com frete contratado para transporte da mercadoria importada do porto até a sede da recorrente e dos bens adquiridos para revenda" (e-STJ, fl. 367).

(...)

**VOTO**

(...)

Quanto ao mérito, a recorrente defende o alargamento do conceito de insumo, para autorizar a obtenção de créditos de PIS e COFINS decorrentes das despesas com o frete das mercadorias importadas do porto até sua sede. Nesse ponto, vejamos o que foi decidido pelo Tribunal *a quo* (e-STJ, fl. 334):

(...)

*Com efeito, da leitura do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), resta claro que a previsão normativa para desconto de crédito é apenas em relação ao frete*

na operação de venda e, além disso, o ônus do seu pagamento deve ser suportado pelo vendedor.

No caso em tela, o frete foi utilizado no transporte de matéria prima importada, cujos tributos sequer a impetrante recolheu. Não obstante, ainda que tivesse arcado com o valor do frete, não estaria autorizada a descontar o crédito, porquanto não houve a hipótese de incidência da norma em questão, já que, na hipótese, ela não assume o papel de vendedora.

De fato, o art. 3º, IX, da Lei 10.833/2003 restringe o creditamento ao frete na operação de venda da mercadoria, não contemplando o transporte da entrada dos produtos no estabelecimento industrial. Senão vejamos:

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.

(...)

Conclui-se, assim, que não há razão para reformar o acórdão recorrido.

### **Este também tem sido o entendimento dos Tribunais Regionais Federais:**

#### **i) Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível nº 0014644-68.2014.4.03.6100, Relator: Des. Fed. Carlos Muta, Publicação em 14/07/2021:**

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NULIDADE DA SENTENÇA INEXISTENTE. PIS/COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. **CREDITAMENTO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.** INSUMOS. ARTIGO 3º, CAPUT, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. RESP 1.221.170. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. OBJETO SOCIAL. **CUSTO QUE NÃO SE REFERE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU FABRICAÇÃO DE BENS OU PRODUTOS DESTINADOS À VENDA.** TEMAS REPETITIVOS 979 E 980. DESPESAS OPERACIONAIS.

(...)

**6. A jurisprudência encontra-se há muito pacificada no sentido de que a pretensão de creditamento a partir de despesas de frete entre estabelecimentos da empresa não encontra respaldo no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/2003** (extensível ao PIS pelo artigo 15 do mesmo diploma). Com efeito, não bastasse a literalidade que rege a concessão de benefícios fiscais (artigo 111 do CTN), **não há razão para, como objetiva a recorrente, desconsiderar que a legislação especificamente trata de frete na "operação de venda". Não se trata de qualificativo sem significância (como, de resto, é regra hermenêutica basilar)**, inclusive porque o dispositivo exige que o frete seja suportado pelo vendedor - tornando imperativa, portanto, a existência de uma avença de compra e venda. A própria exposição da apelante evidencia que o frete da fábrica até os centros de distribuição, caracterizada como transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa, e o frete na operação da venda ao consumidor retratam operações distintas, com tratamento tributário distinto.

7. Conforme orientação da Corte Superior quando do julgamento do REsp 1.221.170, para aplicação do regime de não-cumulatividade previsto no artigo 195, § 12, da CF/1988 e, por consequência, e reconhecimento do direito ao creditamento de tributos pagos na cadeia produtiva, deve ser cotejada a real e efetiva essencialidade do bem ou serviço com o objeto social do contribuinte, restringindo-se o direito ao creditamento somente aos imprescindíveis ou essenciais ao atingimento da finalidade empresarial, excluídos os demais, **cabendo, assim, fazer distinção entre o conceito de insumos,**

**afetos ao processo produtivo e ao produto final, de meras despesas operacionais,** relacionadas às atividades secundárias, administrativas ou não essenciais da empresa.

8. (...) **Aplicando-se o “teste de subtração” delineado no REsp 1.221.170, não há como autorizar creditamento sobre despesas com locação de veículos ou mesmo frete para escoamento da produção,** pois não se referem a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, e sim, a custo percebido em etapa econômica posterior. Precedentes.

**ii) Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 0008372-29.2008.4.01.3803, Relator: Des. Fed. Reynaldo Fonseca, Publicação em 24/04/2015:**

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS 10.637/02 e 10.833/03. EMPRESA COMERCIAL. VENDA DE CEREAIS E BENEFICIAMENTO DE ARROZ. ATIVIDADE-FIM. **FRETE NA AQUISIÇÃO DOS PRODUTOS. DISTINÇÃO ENTRE INSUMOS E CUSTOS E DESPESAS.** JURISPRUDÊNCIA.

1. O autor busca a declaração do direito ao crédito presumido da contribuição ao PIS e da COFINS, previsto no artigo 3º e incisos, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, em decorrência dos **dispêndios/custos de frete pagos no momento da aquisição de matéria prima** (arroz com casca a granel), relacionados à consecução de sua atividade.

2. Muito embora o debate apresente complexidade, uma vez que a legislação cuida de atividades de toda ordem, o que se deve verificar, *in casu*, é o enquadramento do objeto de dispêndio/custos indicado pelo autor (frete) como “insumos”, na forma pretendida pelas citadas Leis 10.637 e 10.833.

3. E, conquanto a Instrução Normativa já referida tenha delineado o alcance das citadas Leis 10.633/02 e 10.833/03, o conceito de insumo extrapola a própria norma regulamentar, abrangendo aquilo que entra no processo produtivo e fica integrado ao produto final.

4. Como bem destacado em sentença, a referida Instrução Normativa veio tão somente regulamentar a previsão contida nas Leis nºs: 10.633/2003 e 10.833/2003, não demonstrando restrição do conceito de insumo como alega o apelante.

5. Acerca do tema cumpre acrescentar aresto do egrégio Superior Tribunal de Justiça: “(...) 2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. 3. **O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor. 4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.** 5. Recurso Especial não provido.”. (REsp 1147902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 06/04/2010)

6. Ademais, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram hipóteses de não-cumulatividade para as contribuições devidas ao PIS e à COFINS, no que foram reforçadas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que remeteu à lei a possibilidade de definição dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento do empregador serão não-cumulativas (art. 195, § 12º).

7. No entanto, **a não-cumulatividade prevista nas mencionadas leis não foi ampla e ilimitada, como ocorreu com o IPI e o ICMS. Houve a indicação expressa dos**

**créditos que não poderiam ser compensados**, para apuração da COFINS e do PIS (art. 3º, §2º).

8. As disposições contidas nas mencionadas leis ordinárias não ofendem a Constituição Federal, que, em nenhum momento, determina a aplicação da não-cumulatividade, na forma pretendida pela impetrante, com relação à COFINS e ao PIS. O comando constitucional contido nos arts. 153, §3º, II, e 155, §2º, I, dirige-se, especificamente, ao ICMS e ao IPI, e não pode ser estendido ao PIS e à COFINS, por mera vontade do contribuinte. Para as hipóteses de IPI e ICMS, o legislador constituinte deixou traçados, fixando os limites objetivos de sua ocorrência, os critérios para que se implementasse a não-cumulatividade, dadas as características desses tributos, enquanto, para o PIS e a COFINS a lei é que deve se incumbir dessa tarefa.

9. Apelação não provida.

**iii) Tribunal Regional Federa da 2ª Região. Apelação Cível n.º 0005162-25.2014.4.02.5001, Relator: Des. Fed. Messod Azulay Neto, Publicação em 18/02/2021:**

RELATÓRIO

Trata-se de agravo interno interposto por ANTÔNIO AUTO PEÇAS LTDA em face da decisão de fls. 325/328, que negou seguimento a recurso especial oposto contra acórdão de Turma Especializada deste E. Tribunal.

(...)

Em síntese, sustenta a parte agravante que “(...) ao contrário do que consta da decisão agravada, **o ora recorrente não se insurge quanto à discussão da definição de insumos**, mas, quanto à ofensa ao inciso IX, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003 c/c seu art. 15, inciso II, derivada da interpretação dada por este Tribunal aos dispositivos citados. **18. Melhor elucidando, o que pretende a agravante é o reconhecimento do direito a descontar créditos de PIS e COFINS sobre despesas de frete, por esta custeadas, na aquisição de bens para revenda**, conforme exegese atribuída ao inciso IX, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003 c/c seu art. 15, inciso II, pelo Superior Tribunal de Justiça, sendo que tal matéria não possui nenhuma correlação com aquela decidida no RESP n.º 1.221170, julgado sobre a sistemática dos recursos repetitivos. (...)”.

Foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

**O agravo merece ser conhecido, porém, no mérito, desprovido.**

Nos seguintes termos a decisão agravada:

(...)

Nesse passo, acertada a decisão agravada ao negar seguimento ao recurso especial, porque **o acórdão recorrido está alinhado à orientação do tribunal superior**, nos termos do artigo 1.030, I, do CPC, e o que se percebe é que **a parte agravante busca tão somente rediscutir questão jurídica já decidida** pela Corte Superior no julgamento do REsp 1221170/PR (...).

Posto isso, nego provimento ao presente agravo interno.

**iv) Tribunal Regional Federa da 2ª Região. Apelação Cível n.º 0100389-27.2014.4.02.5006, Relator: Des. Fed. Theophilo Antonio Miguel Filho, Publicação em 08/11/2018:**

TRIBUTÁRIO. RECURSO DE APELAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. CREDITAMENTO. NÃO CUMULATIVIDADE. LEIS 10.637/2002 E

**10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP Nº 1221170.**

1. O Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp nº 1.221.170 (Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe de 24/04/2018), sob a sistemática dos recursos repetitivos, declarou a ilegalidade das Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04, por entender que os limites interpretativos previstos nos dispositivos restringiram indevidamente o conceito de insumo, firmando o entendimento de que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de 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”. Nesse contexto, é necessário verificar caso a caso a ocorrência do critério de essencialidade ou relevância da despesa na atividade econômica da empresa para que seja considerada insumo e gere crédito de PIS e COFINS na sistemática não cumulativa de apuração das contribuições.

2. No caso vertente, **as Apelantes pleiteiam o direito de descontarem créditos sobre despesas utilizadas como insumos no exercício da atividade empresarial, como propaganda e publicidade, despesas de viagens e pagamento de comissões, despesas com comunicação, serviços telefônicos, água, materiais de limpeza e conservação, materiais de expediente, locação de motos e máquinas, sobre despesas com frete na aquisição de bens para revenda, seguros, serviços médicos, transporte, alimentação, informática, taxa de serviço de cartão de crédito, dentre outras.**

3. Consoante se extrai da documentação acostada aos autos, as Recorrentes exercem atividade no ramo de comércio, atacadista e varejista, de veículos, peças e acessórios, pneus, câmaras de ar, e lubrificantes. Assim, **levando-se em consideração o ramo de atividade das Apelantes, conclui-se que as verbas elencadas na exordial e na peça de recurso não são elementos essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa, caracterizando-se como custos operacionais.**

4. Por essa perspectiva, a sentença apelada não merece nenhum reparo.

5. Desprovido o recurso de apelação interposto por ATACADO UNIÃO LTDA E OUTROS.

**v) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5000409-72.2020.4.04.7102/RS, Relator: Des. Fed. Alexandre Rossato da Silva Ávila, Data da Decisão 25/05/2021:**

VOTO

1. Preliminar recursal

1.1 Admissibilidade

A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva.

2. Mérito

A impetrante é tributada pelo lucro real e, por isto, apura as contribuições ao PIS/COFINS pelo regime não-cumulativo.

No caso, assim dispõem os incisos I, II e IX do art. 3º e seu §2º, II, das Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS) e o art. 15 da Lei 10.833/03:

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*

*(...)*

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*

(...)

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - nos incisos I e II do § 3o do art. 1o desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

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

**No caso, a pretensão da autora diz respeito ao creditamento das despesas com frete pago por ocasião da aquisição de mercadorias (frete nas operações de compra) destinadas à revenda e sujeitas à tributação monofásica.**

**A circunstância de o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda compreender os de transporte, na forma prevista no art. 13, "caput", do DL nº 1.598/77, não autoriza concluir que o contribuinte terá o direito ao crédito de PIS/COFINS incidente sobre o frete pago na aquisição das mercadorias adquiridas para revenda.** Como se trata da outorga de crédito presumido, há necessidade de lei específica exigida pelo art. 150, §6º, da Constituição Federal, inexistente na espécie, não cabendo ao Judiciário atuar como legislador positivo.

**Além disso, se as próprias mercadorias adquiridas para revenda não geram direito ao crédito de PIS/COFINS, uma vez que submetidas à tributação monofásica, frente à vedação contida no art. 3º, §2º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, muito menos haverá direito ao crédito nas despesas com o frete pago na sua aquisição.**

(...)

Logo, o contribuinte não tem direito ao crédito de PIS/COFINS sobre o frete na aquisição das mercadorias adquiridas para revenda e sujeitas à tributação monofásica.

**vi) Tribunal Regional Federa da 4ª Região. Apelação Cível nº 5022190-09.2018.4.04.7107/RS, Relator: Des. Fed. Rômulo Pizzolatti, Data da Decisão 15/06/2021:**

VOTO

1. Preliminar de nulidade do processo

(...)

2. Mérito

**Ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, cuja sistemática encontra-se traçada no texto constitucional, sendo de observância obrigatória, o regime não-cumulativo das contribuições sociais PIS e COFINS foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática e, inclusive, em qual extensão. Diferentemente do que ocorre no caso dos impostos anteriormente mencionados, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não-cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas**

operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não-cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003), permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação (art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003).

**Portanto, é a lei que estipula quais as despesas que serão passíveis de gerar créditos, bem como a sua forma de apuração, podendo ainda estabelecer vedações à dedução de créditos em determinadas hipóteses, sem que se cogite com isso de ofensa à não-cumulatividade.**

Por outro lado, analisando a legislação infraconstitucional atinente ao tema, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento - submetido ao regime de recursos repetitivos - do REsp 1.221.170 / PR, firmou as teses de que (a) é ilegal a disciplina de crédito 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 comodefinito 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. O julgado paradigma restou assim sintetizado:

(...)

Enfim, foi publicada no DOU de 15-10-2019 (seção 1, página 27) a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, que na sua Subseção II dispõe o seguinte:

(...)

Como se vê, a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, a partir do seu art. 171, veio a adequar a interpretação do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, no âmbito da administração pública federal, à orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170 / PR, e o fez de forma razoável, em conformidade com os critérios de essencialidade e relevância, nos termos do que assentado pelo Superior Tribunal de Justiça.

(...)

Com efeito, **o transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica não se trata de serviço utilizado "na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"**, tal como dispõe o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

**Nem tampouco se trata aqui de caso de "frete na operação de venda" cujo o ônus é suportado pelo vendedor, tal como previsto no art. 3º, IX, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Conforme narrado pela demandante na inicial (capítulo "DOS FATOS), ela "realiza o transporte de suas mercadorias para suas filiais, de forma contínua", (...) "por questões logísticas e comerciais", ou seja, a autora realiza o transporte de produtos acabados entre sua matriz e suas filiais antes mesmo e independentemente de as mercadorias terem sido vendidas.**

Na verdade, conforme esclarece a demandante, o frete do qual pretende se creditar diz respeito à distribuição de mercadorias para filiais localizadas em outras regiões do país, com o intuito de pô-las à venda em outros mercados, não dizendo respeito, portanto, à entrega de mercadorias vendidas. **O frete trata-se, nesses termos, de mera despesa operacional.**

Em suma, não tem a demandante o direito de deduzir crédito de PIS e COFINS das suas despesas com o frete atinente ao transporte de produtos acabados entre os seus

estabelecimentos. Nessa linha, a propósito, é a jurisprudência da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Sinale-se, enfim, que **pouco importa tenha o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em casos envolvendo terceiros estranhos a esta demanda, adotado a tese que o contribuinte ora defende**. Apenas importa no presente caso que a União expressamente se opôs, nos autos, à tese e à pretensão da demandante, na linha, aliás, do que atualmente é previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019. Na verdade, se a tese da demandante viesse sendo adotada no âmbito da Receita Federal do Brasil ou do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ela nem sequer precisaria agora buscar socorro no Poder Judiciário.

Agiu com acerto o juiz da causa, dessarte, ao julgar improcedente a demanda.

**vii) Tribunal Regional Federa da 4ª Região. Apelação Cível nº 5002201-71.2019.4.04.7110/RS, Relator: Des. Fed. Francisco Donizete Gomes, Data da Decisão 28/10/2020:**

VOTO

1. Admissibilidade

A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva. Custas satisfeitas no Evento 43.

2. Mérito

As impetrantes são tributadas pelo lucro real e, por isto, apuram as contribuições ao PIS/COFINS pelo regime não cumulativo, disciplinado pelas Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS).

2.1. Não cumulatividade do PIS/COFINS

(...)

**2.2 Pretensão ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas referentes ao frete entre seus estabelecimentos (frete interno ou intercompany)**

As Impetrantes fundam seu direito ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas com interno ("intercompany") nas operações de venda sobre os produtos acabados na previsão contida no art. 3º da Lei inciso IX, c/c art. 15, II, ambos da Lei 10.833/03.

(...)

Como se observa da legislação acima transcrita, **o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre as despesas com o frete ocorre apenas nas operações de venda dos bens e serviços** adquiridos para revenda quando o ônus tiver sido suportado pelo vendedor.

No caso, a pretensão da autora diz respeito ao creditamento das despesas com frete no transporte das mercadorias entre a matriz e filiais ou centros de distribuição.

Como não se trata de operação de venda, a situação de fato não se encaixa na previsão normativa e não há o direito ao crédito pela falta de lei específica exigida pelo art. 150, §6º, da CF.

(...)

Não assiste razão às impetrantes, portanto, sob esse fundamento.

**2.3. Creditamento do PIS/COFINS incidente na referida operação na qualidade de insumo à sua atividade - Tema 779/STJ, Recurso Repetitivo nº 1.120.170/PR**

Como anteriormente referido, ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, **o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos"** de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

(...)

**Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a Cofins.**

(...)

No caso concreto, a par de não ser elegível pela lei como gerador de crédito - uma vez que a lei elegeu como gerador de créditos a despesa de frete relativa à operação de venda ou revenda - **o frete interno ("intercompany") igualmente não atende ao critério da essencialidade** ("elemento estrutural e inseparável do processo produtivo"), **tampouco da relevância** (seja em função das particularidades da atividade econômica da empresa ou seja em face de exigências legais), **justamente porque é elemento externo ao processo produtivo, uma vez que se relaciona a produtos já acabados.**

Ademais, **não se justifica a pretensão de apropriação de créditos a partir de conceito genérico (insumos) quando a norma de regência já estabeleceu o creditamento para a situação específica (frete), mas reduziu sua abrangência, no caso apenas ao frete da operação de venda,** do que não se trata no presente caso. Somente se cogitaria de serviço de transporte como insumo caso a empresa atuasse, por exemplo, no ramo de transportes, do que aqui não se trata (empresa de beneficiamento de arroz e produtos agrícolas - Evento 1 - CONTRSOCIAL3).

(...)

Assim, a pretensão deve ser afastada também sob esse segundo fundamento.

**viii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5052701-21.2012.4.04.7100/RS, Relator: Des. Fed. Maria de Fátima Freitas Labarrère, Data da Decisão 06/10/2020:**

VOTO

O acórdão ora objeto de retratação, para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, acolheu os critérios adotados pela Receita Federal nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Assim, considerando a pertinência da matéria ao Tema 779/STJ, é caso de submissão do feito à sistemática da retratação (art. 1.030, II, do CPC).

2. Mérito

Ao apreciar o Tema 779, o Superior Tribunal de Justiça fixou as seguintes teses:

(...)

Com se vê, **o Superior Tribunal de Justiça acabou por adotar uma posição intermediária entre o que era pleiteado pelos contribuintes** - interpretação mais ampla de insumo, considerando todos os custos e despesas relacionados ao serviço prestado ou ao processo produtivo (crédito financeiro), **e o sustentado pela Receita Federal,** conceito de insumo ligado à noção de crédito físico.

(...)

**A impetrante requer o reconhecimento do seu direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os valores despendidos a título de frete para transporte de materiais entre as suas unidades industriais localizadas em Porto Alegre e Charqueadas, ambas no Rio Grande do Sul, mais especificamente materiais auxiliares e também produtos semi-elaborados em fase de industrialização,** cuja fabricação se inicia em uma unidade industrial e termina em outra unidade industrial, assim como para o transporte das embalagens que acondicionam as peças acabadas comercializadas aos seus clientes finais.

A subtração do frete entre as suas unidades, não implicaria perda na qualidade do seu processo produtivo, razão que não justifica seu enquadramento na condição de insumos.

Assim sendo, **são despesas operacionais e não operacionais que podem contribuir para o crescimento ou manutenção da atividade econômica, mas que não são essenciais para a sua realização.** Portanto, em consonância com o "teste de subtração", ainda que excluídas tais despesas, o objeto social não restaria inviabilizado.

(...)

Assim, **as despesas com frete para transporte de mercadorias** entre estabelecimentos da empresa, nos termos da jurisprudência deste Regional, **somente geram créditos em relação ao frete na operação de venda,** ainda assim, tão somente quando o ônus do pagamento for suportado pelo vendedor. Não tem o contribuinte o direito a creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS (Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), dos custos com transporte de matérias-primas entre estabelecimentos próprios, **justamente por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.**

### **Nesse mesmo sentido vinha decidindo a Câmara Superior de Recursos Fiscais**

**(CSRF):**

#### **a) conforme Acórdão n.º 9303-005.156, Sessão de 17/05/2017:**

Conforme relatado **o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos.** Porém como veremos mais a frente não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.

(...)

Portanto da análise da legislação, entendo que **o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo,** ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. **Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.**

Neste sentido destaco alguns trechos do voto vencido do acórdão recorrido, os quais espelham bem o meu entendimento a respeito do assunto:

(...)

Conforme já registrado alhures, repita-se, **sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis n.º 10.637/02 (PIS) e n.º 10.833/03 (COFINS)** referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, **somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo,** salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS), **somente em duas situações é possível creditar-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS:**

**1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo** previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;

2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

**Se o frete pago pelo adquirente** (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) **compõe o valor do custo de aquisição do insumo** e sendo este

submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do frete se agrega ao custo de aquisição do insumo. **Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de aquisição do insumo a alíquota prevista** no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). É o que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos:

(...)

**Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por determinação legal** contida no art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).

(...)

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço. Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, **em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compondo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal**, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução.

#### **b) Acórdão nº 9303-006.871, Sessão de 12/06/2018:**

Mérito

Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, **entendo que a legislação que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins trouxe uma espécie de numerus clausus em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento**, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso.

(...)

Ou seja, **não é difícil perceber que o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está, sem dúvida, compreendido no custo de aquisição desses insumos.**

(...)

Isto posto, necessário, contudo, destacar uma questão que parece ter passado à margem da decisão recorrida.

Conforme a própria recorrente já afirmava em sede de manifestação de inconformidade (e-folhas 43 e segs), **o produto importado é contemplado por benefício fiscal que reduziu a zero a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.** Observe-se.

(...)

Ora, como é de sabença, **os insumos que não são onerados pelas Contribuições não dão direito ao crédito** no sistema de apuração não cumulativo instituído pelas Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Como pretendo ter deixado claro até aqui, o que se debate nos autos não é se os gastos com transporte, por Tubovia, da matéria-prima importada até as dependências da empresa trata-se ou não de um insumo aplicado no processo produtivo de fabricação de adubos e fertilizantes, mas se esses dispêndios podem ser agregados ao custo de aquisição do ácido sulfúrico e do ácido fosfórico (e outros quaisquer que sejam pelo mesmo meio de transporte conduzidos), esses, sim, insumos utilizados na fabricação do produto final. Como se viu, a priori, com base nas informações disponíveis, podem, contudo, no caso concreto, **essa decisão**, de cunho eminentemente jurídico, **não tem qualquer repercussão na solução da lide, pois os valores correspondentes terminam por ser acrescidos ao custo de um insumo que não dá direito ao crédito.**

**c) Acórdão n.º 9303-009.678, Sessão de 16/10/2019:**

CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE 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.**

(...)

**2 - FRETE DE PRODUTOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO**

Tal mérito, em relação ao mesmo contribuinte, já foi objeto de análise desta E. Turma. Assim, valho-me do voto do i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no Acórdão 9303-008.061, julgado em 20/02/2019, vazados nos seguintes termos:

*Recurso especial do contribuinte Direito ao crédito sobre fretes no transporte de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições.*

*Estão englobados neste item, os seguintes sub itens do recurso especial do contribuinte:*

**2.1 Glosa de fretes nas compras de bens para revenda de pessoas físicas.**

*Como resta claro, pelo próprio título, esse assunto engloba os serviços de fretes utilizados na aquisição de bens para revenda. Nesse caso, aplica-se o mesmo raciocínio do item 1 da análise de frete. Esclareça-se que a apropriação de créditos, da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, nas aquisições de bens para revenda, se dá não em razão do conceito de insumos, inc. II do art. 3º das Leis, tanto discutido, mas com base no inc. I do mesmo art. 3º, também acima transcrito. **Assim, o valor do frete é adicionado ao custo do bem para revenda e só dará direito ao crédito se o próprio bem adquirido para revenda der esse direito.** Como se trata de bens adquiridos de pessoas físicas, não é possível esse creditamento.*

Em recente decisão, na Sessão de 16/06/2021, tomada por maioria de votos, a CSRF modificou seu entendimento sobre a matéria, exarando o Acórdão n.º 9303-011.551 nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rodrigo da Costa Póssas (relator), Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento.

(...)

**Voto Vencedor**

O voto vencedor reporta-se à possibilidade de creditamento dos fretes, sujeitos à incidência das contribuições do PIS e da COFINS, relativo às compras de mercadorias sujeitas à alíquota zero.

(...)

**A divergência está na interpretação jurídica da possibilidade de creditamento dos gastos com transporte, que foram tributados pelas contribuições, da matéria-prima importada até as dependências da empresa.** O i. Relator concluiu pela impossibilidade de creditamento. O colegiado, por maioria de votos, divergiu de tal entendimento.

Partindo da premissa de que o custo com transporte faz parte do custo de aquisição do insumo (inciso II, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002) ou da mercadoria para revenda (inciso I, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002), **não encontramos expressa vedação legal relativa ao direito a crédito de parte custo do insumo/mercadoria que foi regularmente tributada**, mas apenas da parcela do custo que não foi objeto de pagamento das contribuições, conforme dispõe o inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002:

Art. 3º. [...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*

**Portanto, temos uma situação em que parte do custo foi tributada (frete), com direito a crédito, e parte do custo não foi tributada (mercadoria/insumo), sem direito a crédito.**

Nesse sentido concluiu o i. Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, no Acórdão 3401-005.234:

(...)

Quando participava do colegiado da 2ª Turma ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, acompanhei o voto condutor do Acórdão 3402-006.473, de 24 de abril de 2019, da lavra da i. Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, que tratava do direito ao crédito de fretes nas aquisições de combustíveis no regime monofásico. Ainda que relativo a frete na aquisição de mercadorias, e não de insumos, o entendimento daquele acórdão pode ser reproduzido no presente caso, o que faço nos termos do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99:

(...)

Pelo exposto, negou-se provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

**Com a devida vênia ao entendimento da maioria da CSRF, não há qualquer dúvida de que a razão se encontra com os três conselheiros vencidos.** Com efeito, a técnica utilizada pelo legislador, **conforme já referido nas decisões do Poder Judiciário**, foi de elencar, de forma expressa, os bens e serviços que podem gerar créditos das contribuições, e sob quais condições.

Entretanto, mesmo para estes bens e serviços, o legislador ressaltou, no acima transcrito art. 3º, § 2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços que não sejam sujeitos ao pagamento da contribuição. Assim, mesmo que um determinado bem ou serviço seja inequivocamente um insumo do processo produtivo, caso ele não tenha sido tributado pelas contribuições, não poderá gerar crédito algum.

A interpretação de que todos os itens que não estiverem expressamente vedados pelo art. 3º, § 2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 estão aptos a gerar créditos é

completamente equivocada, pois, se assim fosse, restaria totalmente desnecessário o rol de itens relacionados nos incisos I a XI do art. 3º.

São estas as considerações que gostaria de apresentar nesta Declaração de Voto. Meu entendimento, entretanto, restou vencido na Turma.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares