



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



**Processo nº** 10840.720776/2009-58  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3302-014.398 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 13 de maio de 2024  
**Recorrente** COOPERATIVA AGRICOLA MISTA DO VALE DO MOGI GUAÇU  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

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

A sistemática de tributação não cumulativa do PIS e da Cofins, prevista nas Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, permite o desconto de créditos vinculados a despesas com frete, porém exclusivamente referente às operações de venda, não contemplando os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou (não podendo mais ser caracterizado como insumo) e a operação de venda ainda não ocorreu, sendo tais movimentações de mercadorias realizadas apenas para atender a necessidades logísticas ou comerciais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da parte relacionada ao Auto de Infração e rejeitar as preliminares de homologação tácita e de pedido de perícia; e, no mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros José Renato Pereira de Deus (Relator) e Marina Righi Rodrigues Lara, que davam provimento parcial para reverter as glosas referentes a créditos resultantes da aquisição de serviços de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lazaro Antonio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel (suplente convocado(a)), Marina Righi Rodrigues Lara, Jose Renato Pereira de Deus, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Extraordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Mario Sergio Martinez Piccini.

## **Relatório**

O processo em questão refere-se ao pedido de ressarcimento n.º 11798.88505.121207.1.1.08-6023 de saldo credor de PIS não-cumulativo Exportação, do 2º trimestre de 2005, no valor de R\$ 31.898,18.

A Informação Fiscal e o Despacho Decisório indeferiram o pedido com base no seguinte:

A empresa, uma sociedade cooperativa de produção agropecuária, além de exercer atividade agroindustrial em 2004, passou a estar sujeita à incidência não cumulativa das contribuições a partir de 01/08/2004. A empresa adotou o método de determinação dos créditos pela incidência não cumulativa sobre receita parcial e/ou receita de exportação, proporcional à receita bruta auferida.

Durante as verificações fiscais, constatou-se que a empresa comercializou produtos agropecuários no mercado interno e também industrializou e comercializou produtos para o mercado interno e externo (exportação), incluindo carne e miudezas comestíveis derivadas de aves.

Todas as receitas auferidas pela empresa no período fiscalizado estavam sujeitas à apuração do PIS na forma não cumulativa. Os valores dos custos, despesas e encargos foram apurados proporcionalmente às receitas auferidas.

Na apuração dos créditos, a fiscalização observou o conceito de insumos utilizados no processo produtivo da empresa, conforme definido na legislação.

Foram realizadas as seguintes glosas:

Insumos não sujeitos à contribuição: A empresa incluiu na base de cálculo do crédito do PIS valores de aquisições de insumos com alíquota reduzida a zero, os quais foram glosados pela fiscalização. Essa inclusão foi em desacordo com a legislação citada.

Mercadorias adquiridas sem incidência de contribuição: A empresa adquiriu e revendeu mercadorias sujeitas à alíquota zero de contribuição. A fiscalização excluiu os valores

dessas mercadorias da base de cálculo do crédito da contribuição, conforme demonstrado na documentação.

**Aquisição de serviços de frete entre estabelecimentos próprios:** A empresa adicionou indevidamente na base de cálculo do crédito do PIS valores de fretes entre seus próprios estabelecimentos. A legislação permite o desconto apenas de fretes incorridos sobre a venda de produtos.

**Crédito presumido da agroindústria:** A empresa utilizou indevidamente o crédito presumido da agroindústria para abater débitos próprios, mesmo após a alteração na legislação que restringe esse uso a partir de agosto de 2004. A fiscalização corrigiu essa prática, ajustando o crédito presumido apenas para o mercado interno, conforme exigido pela lei.

**Apuração incorreta das despesas de depreciação de máquinas e equipamentos:** A empresa apurou de forma incorreta e apropriou-se do crédito do PIS referente à depreciação de máquinas e equipamentos não utilizados na produção de bens e serviços destinados à venda. A fiscalização excluiu esses valores da base de cálculo do crédito do PIS, conforme documentação apresentada.

**Apuração incorreta do crédito presumido relativo aos estoques de abertura:** Foi constatado que a empresa computou no estoque de abertura itens que não são considerados insumos pela legislação do PIS e, portanto, não são passíveis de desconto de crédito das contribuições. A fiscalização ajustou os valores dos créditos presumidos do PIS sobre os estoques de abertura, resultando em um crédito total de R\$ 35.896,17.

**Apuração incorreta do crédito sobre devolução de vendas:** A empresa calculou créditos sobre devoluções de vendas e rateou os valores proporcionalmente às vendas para o mercado interno e externo. No entanto, a fiscalização constatou que não houve registro de devolução de vendas efetuadas para exportação. Os valores dos créditos sobre as devoluções de vendas foram computados como crédito decorrente das operações no mercado interno.

**Apuração dos débitos:** As contribuições para o PIS/PASEP e COFINS devidas pelas sociedades cooperativas são calculadas com base no faturamento mensal. A receita bruta mensal da cooperativa, incluindo todas as receitas auferidas, é considerada o faturamento, conforme definido na legislação citada.

**Exclusões e deduções da base de cálculo das cooperativas de produção agropecuária:**

- **Custo das mercadorias e bens vendidos aos associados (cooperados):** A cooperativa excluiu indevidamente da base de cálculo do PIS/COFINS não-cumulativo os custos de aquisição e produção de mercadorias e produtos vendidos aos associados. A legislação permite excluir apenas os valores das vendas dessas mercadorias e produtos, não os custos.

- **Atividades e produtos dos cooperados:** Os cooperados produzem e vendem aves vivas para a cooperativa, sendo esse o produto agropecuário entregue à cooperativa.

- **Atividades e produtos da cooperativa:**

- Unidade Incubatório: A cooperativa adquire, produz e vende mercadorias e produtos aos associados, agregando os custos aos valores das vendas. Os custos e receitas relacionados a essas vendas foram deduzidos da base de cálculo do PIS/COFINS não-cumulativo.

- Unidade Fábrica II (Fábrica de Ração): A cooperativa adquire, produz e vende mercadorias e produtos aos associados, agregando os custos aos valores das vendas. Os custos e receitas relacionados a essas vendas foram deduzidos da base de cálculo do PIS/COFINS não-cumulativo.

- Custo dos produtos industrializados vendidos a terceiros: A cooperativa excluiu indevidamente da base de cálculo do PIS/COFINS não-cumulativos os custos agregados aos produtos industrializados e vendidos a terceiros. No entanto, a legislação permite excluir apenas os custos agregados aos produtos agropecuários dos cooperados entregues à cooperativa para comercialização.

A análise detalhada apresenta diversos pontos sobre a apuração dos valores devidos e dos créditos a que a cooperativa tinha direito:

#### 1. Unidade Abatedouro:

- Nesta unidade, a cooperativa realiza atividades de abate e processamento de carne e miudezas comestíveis derivadas de aves.

- Todos os custos de produção, desde a aquisição das aves vivas até os insumos utilizados no processo industrial, são agregados aos produtos agroindustriais.

- Os custos relacionados exclusivamente aos produtos agroindustriais não podem ser deduzidos da base de cálculo do PIS/COFINS não-cumulativos.

#### 2. Exclusão dos valores repassados aos associados:

- A cooperativa excluiu da base de cálculo do débito da contribuição os valores relativos às aquisições de aves vivas prontas para o abate de associados para serem usadas como insumo na industrialização de produtos agroindustriais.

- Esses valores, na realidade, são pagamentos efetuados pela cooperativa aos associados em razão das aquisições de insumos industriais.

#### 3. Dedução das Sobras Líquidas:

- Foi efetuada a dedução das Sobras Líquidas da base de cálculo do débito da contribuição, conforme previsto na legislação.

#### 4. Apuração dos valores do saldo credor:

- Foram ajustados os valores do saldo credor decorrente das vendas para o mercado externo e interno, de produtos sujeitos e não sujeitos ao pagamento da contribuição.

- Houve uma análise detalhada sobre as vendas não sujeitas ao pagamento da contribuição, especialmente as que estavam sujeitas à alíquota zero.

Em resumo, a fiscalização realizou ajustes na apuração dos valores devidos e dos créditos a que a cooperativa tinha direito, levando em consideração as especificidades das atividades e dos produtos envolvidos.

A impugnante apresentou argumentos detalhados em relação aos créditos presumidos da agroindústria, encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, créditos presumidos sobre estoques de abertura e outros pontos relevantes:

1. Crédito Presumido da Agroindústria:

- Alega que não há impedimento legal para a apropriação do crédito presumido das atividades agroindustriais proporcionalmente à receita de exportação.

- Reivindica o direito ao ressarcimento do crédito presumido da agroindústria.

2. Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado:

- Argumenta que a legislação não limita o aproveitamento dos créditos de depreciação aos bens utilizados diretamente na produção.

3. Crédito Presumido sobre Estoques de Abertura:

- Contesta a glosa realizada sobre o valor da mão-de-obra inclusa no valor dos produtos acabados, alegando falta de previsão legal.

4. Custos das Mercadorias e Bens Vendidos aos Associados:

- Refuta a alegação de que todos os custos do incubatório e da fábrica de ração são referentes às vendas para associados, destacando que nessas unidades também são produzidos insumos enviados aos cooperados sob regime de integração.

5. Custos dos Produtos Industrializados Vendidos a Terceiros:

- Argumenta que os custos de produção agregados na elaboração dos produtos agropecuários entregues pelos cooperados à cooperativa podem ser deduzidos da base de cálculo do PIS, conforme a legislação.

6. Exclusão dos Valores Repassados para o Associado:

- Contesta a tributação de todas as operações de prestação de serviços de fretes, argumentando que a exclusão somente foi prevista por lei posterior.

7. Créditos Apurados Proporcionalmente à Receita Não Tributada:

- Alega que, como se trata de uma cooperativa, os atos cooperativos foram considerados como uma não-incidência, e todo o crédito estava vinculado à receita não tributada.

Após a diligência realizada, foram apresentados esclarecimentos adicionais sobre a exclusão de certos valores da base de cálculo do PIS, o rateio dos custos comuns e outras questões relacionadas aos créditos. A impugnante e a fiscalização utilizaram o método de rateio proporcional para todos os créditos, devido à falta de controle de estoques integrado à contabilidade da impugnante.

A fiscalização respondeu especificamente em relação aos custos dos produtos industrializados vendidos a terceiros e ao repasse aos associados. Segundo a resposta da fiscalização:

1. A base de cálculo do PIS/COFINS incidência não cumulativa foi excluída apenas para a receita de vendas de mercadorias e produtos vendidos aos associados, não sendo aplicada à Unidade Abatedouro.

2. A cooperativa não realizou operações de comercialização de produtos entregues pelos associados, portanto, o Fisco não considerou na determinação da base de cálculo do débito da contribuição a exclusão dos valores pagos/repassados aos associados.

3. A fiscalização considerou que os custos da Unidade Abatedouro não devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição para o PIS incidência não-cumulativa, pois não se trata de custos agregados ao produto agropecuário dos associados entregue à cooperativa para comercialização.

4. Os custos da Unidade Abatedouro não foram excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS, e os valores totais desses custos foram discriminados no demonstrativo elaborado pela própria cooperativa.

Em resposta à posição da fiscalização, a interessada argumentou que:

1. A 4ª Turma da DRJ/RPO julgou improcedente o entendimento da fiscalização, considerando que os custos de produção da Unidade Abatedouro devem ser excluídos da base de cálculo, pois ao industrializar os produtos entregues pelos cooperados, estes deixariam de ser caracterizados como produtos dos associados.

2. Discordam da posição da fiscalização em relação à apropriação do crédito presumido sobre as aquisições de aves vivas e defendem que esse valor deve ser deduzido do custo de produção da Unidade Abatedouro.

Em suma, a fiscalização excluiu apenas a receita de vendas de mercadorias e produtos vendidos aos associados da base de cálculo do PIS/COFINS incidência não cumulativa. A interessada contesta essa posição, argumentando que os custos da Unidade Abatedouro devem ser excluídos da base de cálculo e defendendo a dedução do crédito presumido sobre as aquisições de aves vivas.

A DRJ julgou procedente em parte o pleito da contribuinte, recebendo a decisão a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERICIA**

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

**INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO. INSUMO.**

Não dá direito a crédito das Contribuições para o PIS e para a COFINS o valor de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. O óleo diesel, BPF, GLP, utilizados como insumos na produção de mercadorias, é bem sujeito ao pagamento das contribuições, razão por que não se lhe aplica essa vedação legal.

**INSUMOS. TRANSPORTE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA**

Os gastos com transporte do produto, acabado ou em elaboração, entre estabelecimentos industriais ou distribuidores da mesma pessoa jurídica não geram direito a crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa, por não se classificarem como insumos do produto.

**CREDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE COMPENSAÇÃO  
RESSARCIMENTO**

O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º somente poderão ser utilizados para deduzir a Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

**ENCARGOS DEPRECIÇÃO. BENS DO IMOBILIZADO.**

Os encargos de depreciação relativos a máquinas e equipamentos e de outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, geram crédito relativo a não cumulatividade. Os encargos de depreciação relativos aos bens da área administrativa ou da atividade comercial não geram crédito.

**CREDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA. MÃO-DE OBRA.  
VEDAÇÃO LEGAL.**

A legislação permite a apuração de crédito em relação aos estoques de abertura de bens adquiridos para revenda e bens utilizados como insumos. O valor da mão-de-obra paga a pessoa física não dará direito a crédito, conforme vedação legal.

**CRITÉRIO DE RATEIO.**

O rateio será apurado com base na relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

**COFINS. PIS COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO.**

A partir de 01/11/1999, a base de cálculo do PIS e da COFINS das cooperativas é a totalidade das receitas obtidas deduzidas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos o IPI e o ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, e as exclusões específicas previstas em lei..

**COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO.**

As atividades de industrialização desenvolvidas pelas sociedades cooperativas ditas agroindustriais não a descaracterizam como cooperativa de produção agropecuária, sendo-lhes permitidas as exclusões da base de cálculo das contribuições sociais próprias a essas entidades.

**COOPERATIVA. EXCLUSÕES. BASE DE CÁLCULO. CUSTO AGREGADO**

No caso de venda para associado não é possível a exclusão do custo, já que a receita correspondente não compõe a base de cálculo.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A contribuinte interpôs o recurso voluntário, onde reprisa os argumentos trazidos em manifestação de inconformidade.

Eis o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma, motivo pelo qual passa a ser analisado.

A presente matéria já fora objeto de julgamento em processos da mesma contribuinte, tanto no que diz respeito a auto de infração, como pedidos de ressarcimento, destoando apenas no que tangem aos períodos de apuração das contribuições ao PIS e a COFINS. Cita-se como exemplo os processos nºs 10840.720791/2009-04, 10840.720790/2009-51; 10840.720789/2007-29 .

**I – Preliminar – Pedido de perícia, matérias relacionadas a auto de infração e homologação tácita dos pedido de ressarcimento**

Preliminarmente, cumpre esclarecer que a recorrente traz ao presente processo matéria que deveria ser discutida em auto de infração.

No presente processo estamos diante de análise de pedidos de ressarcimento, vale dizer, não temos aqui lançamento de crédito tributário, razão pela qual não cabe a discussão sobre a alegação de suposta decadência do valor lançado.

Desta feita, não conheço da parte do recurso que trata de referida matéria.

No que se refere ao pedido de realização de perícia, já devidamente afastado pela DRJ, esclareço o seguinte.

Sobre a solicitação de perícia, embora o contribuinte tenha o direito de pedi-la, conforme o artigo 16, IV do Decreto nº 70.235/72 (PAF), cabe à autoridade responsável decidir



se deve ser realizada ou não. Isso significa que a autoridade pode rejeitar o pedido caso considere que as provas solicitadas não são necessárias ou não podem ser obtidas, conforme o artigo 18 do mesmo regulamento.

A finalidade de realizar uma perícia ou investigação é esclarecer questões que geram dúvidas no processo de julgamento. Portanto, aprovar um pedido desse tipo implica entender que há necessidade de explorar certa matéria e resolver incertezas que não podem ser resolvidas apenas examinando os documentos existentes.

Em relação especificamente ao pedido de perícia mencionado, é importante observar que a contestação não se baseia em disputas sobre o processo de produção ou na ausência de documentos, mas sim em questões legais que serão abordadas posteriormente.

Por isso, decido negar o pedido de perícia.

Quanto à alegação de que houve homologação tácita do Pedido de Ressarcimento, é importante esclarecer que esse conceito se aplica exclusivamente às Declarações de Compensação. Não existe homologação tácita para Pedidos de Ressarcimento, como pode ser deduzido da leitura do parágrafo 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, que está transcrito a seguir:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002).

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Assim, rejeito as preliminares acima mencionadas.

## **II – Mérito**

A maior parte da discussão travada no presente processo envolve o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, sendo que tal conceito já se encontra consolidado junto ao CARF/CSRF e foi pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780), julgado mediante a sistemática repetitiva. Além disso, destaca-se a importância da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, emitida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no final de setembro de 2018, a qual deve ser observada pela Administração Pública conforme o artigo 19 da Lei 10.522/2002.

Vale ressaltar ainda que as questões discutidas no presente feito foram objeto de decisões em outros processos da mesma contribuinte, desta forma e por não haver mudança no quadro fático que possa alterar as questões aqui discutidas, as razões de decidir do presente processo não se afastam do já decidido.

### **- Despesas com material de escritório e área administrativa**

Os dispêndios realizados nas atividades administrativas e comerciais são comuns à toda e qualquer atividade econômica e, portanto, não possuem nenhuma singularidade com a atividade econômica da empresa.

Tais dispêndios são comuns a toda e qualquer empresa e não são considerados insumos, justamente por não possuírem relação com a singularidade da atividade econômica da empresa.

Ressalta-se que a recorrente apenas reiterou os pontos abordados em suas peças de defesa, manifestação de inconformidade e recurso voluntário, sem se preocupar em demonstrar de forma eficaz a essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em sua atividade empresarial.

Não é demais lembrar que cabe ao contribuinte, nos casos que estamos tratando de pedido de ressarcimento ou compensação de crédito, comprovar de maneira eficaz a utilização dos produtos como insumo, detalhando de forma precisa e comprovada por meio de documentos idôneos a existência do crédito pleiteado.

Desta forma, mantenho a glosa relacionada a tais créditos.

#### **- AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES**

Seguindo a diretriz do inciso I, §3.º, do Art. 1.º da legislação pertinente, os bens sujeitos à alíquota zero ou isentos do pagamento das contribuições ficam excluídos do escopo de incidência de toda a sistemática, incluindo a possibilidade de aproveitamento de créditos.

“Art. 1.º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 3.º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;”

O dispêndio associado ao insumo em questão, independentemente de estar sujeito à alíquota zero ou isento do recolhimento das contribuições, não deve resultar em créditos, pois, embora sejam essenciais e relevantes para a atividade econômica do contribuinte, estão fora do escopo de incidência do regime não cumulativo.

Além disso, o relator do Acórdão proferido no âmbito da delegacia regional de julgamento, de forma acertada, também apontou como fundamento o Art. 3.º, §2.º, II das Leis 10.637/02 e 10.833/02.

Assim, mantem-se as glosas.

#### **- AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES**

A fiscalização deixou de excluir da base de cálculo do PIS/COFINS os valores das aquisições de mercadorias sujeitas à alíquota zero, pois a empresa não os incluiu na base de cálculo das contribuições. A exclusão da receita foi feita apenas para determinar o percentual de rateio do crédito.

Portanto, como o contribuinte não incluiu o valor das aquisições de mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições, não há necessidade de efetuar qualquer ajuste neste item.

Em relação à desconsideração da receita para fins de rateio, uma vez que as mercadorias adquiridas não estão sujeitas a contribuição e a revenda também não gera contribuição, não há razão para considerar essa receita no rateio, já que não há crédito associado a essas operações.

Por tais razões mantem-se as glosas.

#### **- AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PRÓPRIA COOPERATIVA**

No que diz respeito à aquisição de serviços de frete para produtos acabados destinados ao próprio estabelecimento da cooperativa, a autoridade fiscal e a DRJ basearam a manutenção da glosa na Solução de Divergência n.º 26/2008, além das Instruções Normativas 247/02 e 404/04.

Entretanto, com melhor sorte, entendo que a contribuinte possui argumentos válidos neste tópico, como explicarei.

Conforme é sabido, as normas regulamentares permitem o crédito das contribuições não cumulativas: i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte é utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus é suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei n.º 10.833/03.

Além disso, há direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, bem como de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Acrescenta-se ainda que o frete de produtos acabados entre estabelecimentos também é passível de creditamento. Este entendimento decorre da interpretação da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais que, em decisões não unânimes, vem posicionando-se no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos por se constituir como parte da "operação de venda".

De fato, tendo a empresa industrial produzido um determinado produto, presume-se que será vendido, não sendo necessário que tal operação já tenha ocorrido para que o

deslocamento do bem entre estabelecimentos seja considerado uma operação de venda, nos termos do artigo 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03.

Neste sentido, merece destaque o voto da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, no acórdão nº 9303-008.099, cujo fragmento se transcreve abaixo:

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

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

Ainda em relação a este entendimento é de se transcrever a ementa proferida no referido acórdão 9303-008.260, da 3º Turma da CSRF, prolatado na sessão do dia 20 de março de 2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.

Recurso especial do contribuinte provido.

Com base no acima exposto, entende-se ser necessária a reversão da glosa dos créditos de fretes na remessa/transferência de produtos acabados ou não entre estabelecimentos da Recorrente.

### **- CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA**

No que concerne ao crédito presumido da agroindústria, a fiscalização esclarece que não pode ser objeto de ressarcimento ou compensação, apenas podendo ser utilizado para dedução.

Desde a implementação do regime não cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS, as empresas sujeitas a essa sistemática obtiveram o direito de constituir créditos que, geralmente, serão empregados na dedução dos débitos dessas mesmas contribuições.

Existem situações em que há saldo credor resultante de operações não tributadas. Nesses casos, dada a impossibilidade de dedução, uma vez que operações não tributadas não geram contribuições, a legislação autoriza o ressarcimento ou a compensação.

Entretanto, é importante ressaltar que a possibilidade de compensação ou ressarcimento é uma exceção, ocorrendo apenas se houver previsão legal.

No que diz respeito ao crédito presumido da agroindústria, o art. 8º da Lei 10.925/2008 apenas prevê a possibilidade de dedução da contribuição para o PIS e COFINS, como se verifica na transcrição do referido artigo abaixo:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

A IN 660/2006 regulamentou a questão do crédito presumido e em seu art. 8º, §3º vedou a utilização deste para fins de compensação ou ressarcimento, conforme abaixo transcrito.

§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento. (negrito)

Portanto, o crédito presumido não pode ser objeto de ressarcimento ou compensação, sendo possível apenas ser utilizado na dedução da contribuição devida.

No mesmo sentido os art. 1º e 2º do ADI nº 15/2005:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 3º e art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 6º, § 2º, e art. 51, §§ 3º e 4º, Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, arts. 8º e 15, e da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, art. 16, e o que consta do processo nº 10168.004233/2005-45, declara:

Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

A Lei 12.431/2011, resultante da conversão da Medida Provisória 517/2010, de 30/12/2010, introduziu uma nova disposição a ser seguida no que diz respeito à utilização do crédito presumido vinculado à receita de exportação. Isso foi feito ao adicionar o artigo 56-A à Lei 12.350/2010, conforme transcrito abaixo:

Art. 10. A Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, passa vigorar acrescida dos seguintes arts. 56-A e 56-B:

"Art. 56-A. O saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, existentes na data de publicação desta Lei, poderá:

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput somente poderá ser efetuado:

I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação desta Lei;

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2009 e no período compreendido entre janeiro de 2010 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2012.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003."

Inicialmente, é importante ressaltar que a alteração legislativa abrangeu exclusivamente o crédito presumido vinculado à receita de exportação.

Como evidenciado, trata-se de uma nova norma que estabelece uma possibilidade de aproveitamento desses créditos, anteriormente inexistente. Isso fica claro ao abordar o saldo de créditos presumidos apurados a partir de 2006, existentes na data de publicação da Lei. Ou seja, refere-se ao saldo de crédito acumulado devido à limitação legal então em vigor, que impedia sua utilização através de compensação com outros tributos ou ressarcimento. No caso presente, os créditos em análise dizem respeito à contribuição apurada nos períodos até 2005, portanto, sem previsão legal para ressarcimento.

Neste processo específico, além da ausência de base legal para respaldar a solicitação do contribuinte, uma vez que até 2005 (período de apuração da contribuição em questão) não havia previsão legal para ressarcimento, as alegações apresentadas pelo contribuinte são genéricas e não são acompanhadas de provas.

Portanto, deve-se indeferir o pleito relativo a este tópico.

#### **- ATIVO IMOBILIZADO**

O inciso VI, do Art. 3.º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, estabelece de forma clara que o crédito sobre o ativo imobilizado é permitido exclusivamente nas aquisições de máquinas e equipamentos destinados à produção, conforme reproduzido abaixo:

"Art. 3oDo valor apurado na forma do art. 2oa pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:Produção de efeito(Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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).”

Conforme indicado pela fiscalização e não contestado pelo contribuinte, os tanques isotérmicos utilizados nos caminhões para transportar o leite dos produtores até a indústria cooperativa não são empregados no processo produtivo. Portanto, esses gastos não podem gerar créditos.

Com base nessa argumentação, a glosa deve ser mantida.

#### **- DO CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE OS ESTOQUES DE ABERTURA**

De acordo com o Art. 12, é possível o aproveitamento de crédito sobre os estoques de abertura de bens adquiridos para revenda e bens utilizados como insumos. No entanto, é importante ressaltar que o §2º do art. 3º expressamente veda o crédito sobre mão-de-obra paga a pessoa física.

“Art. 3º (...)

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

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

Por tal razão mantenho a glosa relacionada nesse item.

#### **- DOS CRÉDITOS APURADOS PROPORCIONALMENTE A RECEITA NÃO TRIBUTADA**

Diferentemente do estipulado pelo art. 16 do Decreto 70.235/72, o contribuinte não apresentou documentação adequada para corroborar os valores dos créditos vinculados de forma direta a cada tipo de receita.

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

Tanto o contribuinte quanto a fiscalização optaram pelo método de apuração do rateio proporcional, conforme previsto no inciso II do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

“§ 7º Na hipótese de a **pessoa jurídica** sujeitar-se à **incidência não-cumulativa da COFINS**, em relação apenas à **parte de suas receitas**, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, **o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica**, pelo método de:

I - **apropriação direta**, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - **rateio proporcional**, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.”

Competia ao contribuinte comprovar a legitimidade dos cálculos que fundamentaram o rateio proporcional.

Diante da falta de evidências adequadas nesse sentido, deve-se negar provimento à solicitação.

#### **- Conclusão**

Com base no exposto, voto em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da parte relacionada ao Auto de Infração e rejeitar as preliminares de homologação tácita e de pedido de perícia; e, no mérito, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, voto por dar parcial provimento ao recurso, revertendo a glosa de créditos resultantes da aquisição de serviços de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da própria cooperativa.

Eis o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

#### **Voto Vencedor**

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado do Conselheiro Relator José Renato Pereira de Deus, ousou dele discordar quanto à sua decisão de reverter a glosa dos créditos vinculados ao frete de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Explico.

Inicialmente, tendo em vista que para a presente análise é relevante verificar se este tipo de frete, enquanto serviço adquirido pelo sujeito passivo, se enquadra no conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual seria este conceito e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto e/ou serviço ao mesmo.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, tendo como Relator o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, realizado em 22/02/2018 sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, 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.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (...), 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.

(...)

#### VOTO

(...)

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, distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço).

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

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

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

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

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

(...)

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

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes dentro do processo produtivo, como indicam os trechos acima destacados em negrito no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios

fora deste pudessem gerar crédito significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos.

Em verdade, essa delimitação consta expressamente do art. 3º, caput, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

O STJ, após definir, em abstrato, como deveria ser aferido o conceito de insumo, aplicou a tese jurídica ao caso concreto em julgamento, determinando 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 custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI), excluindo a possibilidade de creditamento do frete, seguindo os termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

(...)

7. ACOMPANHO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo: Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos).

Ou seja, no próprio REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia e julgado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, foi decidido que ficam de fora os gastos com fretes, salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03. 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:

(...)

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

Observe-se que a lei concede, no inciso IX do caput do art. 3º, o creditamento sobre o frete especificamente na operação de venda, mas silencia em relação ao frete na operação de compra, ou na operação de movimentação interna, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido, como já decidido expressamente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo o frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado. Diferentemente seria a situação caso se referisse a frete de produtos em elaboração, por exemplo, remetidos para industrialização por encomenda, uma vez que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo.

Da mesma forma, não é possível considerar que este dispêndio possa ser considerado “frete na operação de venda”, pelo simples fato de que os produtos aqui analisados ainda não foram vendidos, mas simplesmente transferidos entre estabelecimentos do contribuinte por questões de conveniência mercadológica. O Auditor-Fiscal não realizou nenhuma glosa de créditos originados de frete de operação de venda, mas tão somente de créditos originados de fretes “intercompany”.

Neste sentido, as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

i) AgInt no AREsp 2.081.417/AM, Relator Ministro AFRÂNIO VILELA, órgão julgador T2 - Segunda Turma, data do julgamento 26/02/2024:

**EMENTA AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.**

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

2. Não apresentação pela parte agravante de argumentos novos capazes de infirmar os fundamentos que alicerçaram a decisão agravada.

3. AGRAVO INTERNO CONHECIDO E DESPROVIDO.

ii) AgInt no AREsp 2.410.624/RS, Relator Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES, órgão julgador T1 - Primeira Turma, data do julgamento 26/02/2024:

**EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS/COFINS. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM TESE JURÍDICA FIXADA EM**

JULGAMENTO SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. TEMA 779/STJ.  
PROVIMENTO NEGADO.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao apreciar o Recurso Especial 1.221.170/PR (Tema 779/STJ), sob a sistemática do recurso repetitivo, consolidou a orientação de que, para fins do creditamento relativo à contribuição ao PIS e da COFINS, "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".
2. O Tribunal de origem reconheceu que as despesas com frete decorrente da transferência de produtos entre estabelecimentos da própria empresa não se enquadravam no conceito de insumos, não gerando crédito para abatimento da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, o que se alinha à orientação consolidada nesta Corte Superior em hipóteses análogas.
3. Agravo interno a que se nega provimento.

iii) AgInt no AREsp 2.306.076/SP, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, órgão julgador T2 - Segunda Turma, data do julgamento 16/10/2023:

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. PIS/COFINS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CONCEITO DE INSUMO. ENTENDIMENTO DO STJ. ATIVIDADES APTAS A GERAÇÃO DE CRÉDITO. SÚMULA 7/STJ.

1. O entendimento do Tribunal de origem está em consonância com a orientação do Superior Tribunal de Justiça. 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. À guisa de exemplo, na hipótese dos autos, bem decidiu a Corte a quo ao afastar os custos de frete das despesas passíveis de creditamento de PIS e Cofins. Precedente: AgInt no AREsp. 874.800/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 4/5/2020.
2. Afastar o entendimento a que chegou o Colegiado de origem, de modo a classificar as atividades mencionadas pela recorrente como aptas à geração do direito ao crédito vindicado, requer o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que encontra impedimento na Súmula 7/STJ.
3. Agravo Interno não provido.

iv) AgInt no REsp 1.978.258/RJ, Relator Ministro REGINA HELENA COSTA, órgão julgador T1 - Primeira Turma, data do julgamento 23/05/2022:

EMENTA TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente

Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI - Agravo Interno improvido.

No mesmo sentido, os seguintes precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, todos decididos por unanimidade:

i) Acórdão n.º 9303-015.064, Relator Conselheiro GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Sessão de 10 de abril de 2024:

**PIS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.**

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit n.º 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento, para manter a glosa dos custos com fretes dos produtos acabados entre estabelecimentos do Contribuinte.

ii) Acórdão n.º 9303-015.019, Relator Conselheiro ROSALDO TREVISAN, Sessão de 09 de abril de 2024:

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

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

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

Conforme se verifica, o tema é pacífico em ambas as Turmas do STJ, bem como na Câmara Superior deste Conselho.

Com base no entendimento acima, decidiu a Turma, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso neste particular.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares