



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



**Processo nº** 10880.941649/2012-10  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-014.884 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 14 de março de 2024  
**Recorrentes** LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S.A.  
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE  
INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO.  
POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.**

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

**CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. MERCADORIAS (CAFÉ)  
ADQUIRIDAS PARA REVENDA. PESSOA INTERPOSTA. AUSÊNCIA  
DE MÁ-FÉ OU PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE.**

Não restando comprovada a participação da empresa no negócio tido como fraudulento e tampouco revelada sua má fé na aquisição dos insumos (café cru), ilegítima a glosa dos créditos. No caso em análise, o acórdão recorrido reconhece ausência de controvérsia sobre a entrega da mercadoria e o seu pagamento, atraindo os efeitos do art. 82 da Lei nº 9.430/1996.

**AQUISIÇÕES. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RATEIO. CRÉDITO  
VEDADO.**

Empresas comerciais exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos de PIS/COFINS vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, tampouco referentes a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, integrado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 5/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

CRÉDITOS. GASTOS COM EMBALAGENS E *PALLETS*, PARA PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagem e *pallets* para proteção e transporte dos produtos alimentícios, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II do seu Regimento Interno.

DESPESAS DE FRETES. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. VEDAÇÃO LEGAL.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora. O mesmo tratamento deve ser aplicado sobre os respectivos fretes e demais despesas, somente sendo admitido o creditamento em operações de exportação de produtos próprios.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe parcial provimento, para excluir as receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação (CFOP 7501) na composição das receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por maioria de

votos, em negar-lhe provimento, vencidas as Conselheiras Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia Elena de Campos, que votaram pelo provimento apenas para fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais de divergência interpostos pela **Fazenda Nacional** e pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3402-007.058**, de 23/10/2019 (fls. 4.756 a 4.803)<sup>1</sup>, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado.

### Breve síntese do processo

O processo cuida de **Pedido de Ressarcimento** n.º 30071.04687.050214.1.5.09-4104, referente a créditos da COFINS, na sistemática não-cumulativa, vinculados ao mercado externo, referente ao 4º trimestre de 2011. Os créditos a ressarcir foram objeto de compensação através das Declarações de Compensação (DCOMP), cuja relação foi juntada às fls. 1.368 a 1.378.

Conforme Informação Fiscal de fls. 80 a 91, que acompanha o **Despacho Decisório** n.º 099637705, de 06/04/2015 de fl. 92, o direito creditório foi reconhecido parcialmente, e utilizado para compensar parcialmente a DCOMP n.º 08999.59885.291211.1.7.09-5565 e a DCOMP n.º 40072.32794.291211.1.3.09-7718, restando não homologadas as demais DCOMP. Sobre o valor dos débitos não homologados foi lavrada a multa de 50% prevista no §17 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, nos termos da notificação de lançamento (PAF n.º 11080.730001/2016-21, apensado a este).

---

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

A Fiscalização informa que o Contribuinte é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo industrial, preponderantemente de *commodities* (soja trigo, café, algodão, açúcar), na fabricação de óleos vegetais em bruto, exceto óleo de milho, bem como na revenda de *commodities*, tanto no mercado interno quanto para o mercado externo (exportação de grãos). No procedimento fiscal, apurou-se que: (a) em relação aos bens adquiridos pra revenda, constatou-se *modus operandi* disseminado por vários Estados (especialmente Espírito Santo e Minas Gerais), que consiste na interposição fraudulenta de pseudoatacadistas (empresas de fachada, noteiras) - para dissimular vendas de café de pessoa física (produtor rural) para empresas exportadoras e torrefadoras, gerando ilicitamente créditos integrais de PIS/COFINS (9,25%); (b) no item “Dos Bens Utilizados como Insumos”, o Fisco relaciona diversas glosas de créditos, que no seu entendimento, não geram direito ao crédito integral das Contribuições, tais como: **embalagens e pallets** (não incorporados ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, destinando-se somente ao transporte dos produtos acabados); (c) aquisição de insumos de cooperativas; (d) **fretes** na aquisição de produtos sujeito ao **Crédito Presumido** (apurados nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004); **fretes sobre vendas** (vinculados às mercadorias para as quais o contribuinte realiza aquisições com fim específico de exportação); **fretes** sobre compras de insumos e **fretes** sobre transferências; despesas com **Energia Elétrica; Aluguéis de Prédios/Máquinas e Equipamentos, e Créditos Extemporâneos.**

Cientificado do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade** (fls. 94 a 177), alegando, em síntese, que: (a) há nulidade do Despacho Decisório, porque não foram cumpridos os requisitos do artigo 142 do CTN, pois os fatos não foram corretamente embasados; (b) sobre o o Método de Apuração dos Créditos das Contribuições - entende que poderia se creditar também das receitas de exportação, além dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação; (c) sobre Créditos de Mercadorias Adquiridas para Revenda - sobre as aquisições de empresas “noteiras”, questiona, nesse ponto, a falta de clareza da autoridade fiscal quando relaciona as empresas fornecedoras de café cru e algodão em pluma como inidôneas (de todas as 21 empresas informadas, apenas duas tiveram declaração de inaptidão registrada em CNPJ); (d) sobre Bens Utilizados como Insumos – defende os créditos sobre os gastos com das **Embalagens** são essenciais para exportação dos produtos ou para vendê-los domesticamente; (e) sobre os **Fretes**, alega que de acordo com a Informação Fiscal, as despesas glosados são os seguintes: e1) Frete das aquisições com fins específicos de exportação; e2) Frete sobre transferências (transferência de mercadorias destinadas ao processo produtivo e transferência de produtos destinados à revenda); e e3) Frete na aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido; discorrendo ainda sobre (f) despesas com **Energia Elétrica; e (g) sobre os Créditos Extemporâneos**, argumentando que a natureza dos créditos pleiteados não é contestada, mas tão somente o momento e forma de apropriação.

A **DRJ no Rio de Janeiro (RJ)**, ao apreciar a Manifestação de Inconformidade, entendeu, com base nos questionamento preliminares e nos documentos dos autos que não havia convicção suficiente para decisão da lide e que o processo deveria retornar em **Diligência** para que a Fiscalização apresentasse informações e esclarecimentos sobre as glosas e, especificamente, sobre as empresas fornecedoras do café identificadas, conforme Despacho de fls. 227 e 228. A Fiscalização emitiu a **Informação Fiscal de Diligência** de fls. 423 a 441, atendendo às informações solicitadas pela DRJ. A empresa apresentou “Manifestação à diligência”, apresentando seus contra-argumentos, conforme Petição de fls. 449 a 476.

Os autos, então, retornaram à **DRJ no Rio de Janeiro (RJ)** que, ao apreciar a Manifestação de Inconformidade, em decisão consubstanciada no **Acórdão nº 12-94.623**, de 20/12/2017 (fls. 1.434 a 1.488), considerou-a **procedente em parte**, reconhecendo os créditos referentes aos insumos adquiridos de cooperativas, e mantendo as demais glosas.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** (fls. 1.494 a 1.587), no qual reitera e reforça as alegações postas na Manifestação de Inconformidade, destacando: (a) nulidade da decisão DRJ em virtude da ausência de fundamentação; (b) nulidade da decisão DRJ por indevida alteração do critério jurídico – art. 146 do CTN; (c) nulidade do lançamento por violação ao art. 142 do CTN; (d) procedência do método de apuração dos créditos das contribuições nas operações de exportação; (e) adoção do conceito de insumos com base no REsp nº 1.221.170/PR do STJ; (f) enquadramento dos *pallets* e caixas de papelão como insumos; (g) possibilidade de creditamento de despesas com os seguintes **Fretes**: (g1) na aquisição de produtos com fim específico de exportação; (g2) na transferência entre estabelecimentos; e (g3) na aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido; (h) crédito sobre os valores das mercadorias adquiridas para revenda, quando há inquestionável boa-fé; e (i) crédito de energia elétrica - créditos extemporâneos.

O processo, então, veio ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário e foi submetido a apreciação da Turma julgadora, que exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-007.058**, de 23/10/2019, proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (a) afastando as alegações de nulidade; (b) negando o direito ao crédito de insumo sobre os fretes na aquisição de produtos com fim específico de exportação; (c) reconhecendo o crédito de insumo sobre os fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido; (d) revertendo a glosa na aquisição de café cru para revenda, excetuando-se as aquisições da empresa Grão Suldeste Com. Import e Export de Café e Cereais Ltda; (e) negando o direito ao crédito de energia elétrica e de outros créditos extemporâneos; (f) incluindo no cômputo do rateio proporcional as receitas decorrentes de operações com fim específico de exportação; (g) garantindo o crédito de insumos quanto ao *pallet* e a caixas de papelão; e (h) negando o direito ao crédito de insumo no frete na transferência entre estabelecimentos.

Notificado do Acórdão nº 3402-007.058, de 23/10/2019, o **Contribuinte** opôs **Embargos de Declaração** (fls. 4.889 a 4.896), suscitando **os vícios de omissão e contradição**, nos seguintes termos: (a) omissão quanto ao creditamento de despesa com frete na aquisição de produtos com o fim específico de exportação; (b) omissão quanto à nulidade do Despacho Decisório lavrado por presunções; e (c) contradição na análise da glosa de crédito extemporâneo de energia elétrica. No entanto, após serem analisados pelo Presidente da TO, os referidos Embargos foram **rejeitados**, em caráter definitivo, conforme as razões contidas no Despacho de Admissibilidade de Embargos de 20/09/2020 às fls. 4.934 a 4.941, já que os vícios apontados foram considerados manifestamente improcedentes.

#### **Da matéria submetida à CSRF**

Notificada do Acórdão nº 3402-007.058, de 23/10/2019, a **Fazenda Nacional** apresentou Recurso Especial (fls. 4.805 a 4.861), apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (a) crédito sobre fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido (paradigma - Acórdão nº 9303-008.215); (b) crédito na aquisição de produtos de pessoas inexistentes de fato (paradigmas - Acórdãos nº 3403-003.374 e nº 1401-00.536); (c)

inclusão no cômputo das receitas decorrentes de operações com o fim específico no rateio proporcional sobre custos, despesas e encargos comuns (paradigmas - Acórdãos n.º 3403-003.659 e n.º 3302-002.655); e (d) crédito como insumos nas aquisições de *pallets* e embalagens de papelão (paradigmas - Acórdãos n.º 9303-009.312 e n.º 9303-006.799).

Quanto à matéria “a”: “Creditamento sobre fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido”, no **Acórdão recorrido** a Turma julgadora considerou que deve ser reconhecido o crédito integral sobre os fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido. Diversamente, no **paradigma** (Acórdão n.º 9303-008.215) restou decidido que se a mercadoria estiver sujeita ao crédito presumido, deverá aquele crédito ser apropriado conforme o insumo, observando-se os percentuais dos créditos aplicados ao insumo específico. Divergência entendida como comprovada na admissibilidade monocrática.

Quanto à matéria “b”: “Crédito na aquisição de produtos de pessoas inexistentes de fato”, o Contribuinte alega divergência pertinente à possibilidade de creditamento das contribuições da não-cumulatividade nas aquisições de pessoas jurídicas inexistentes de fato, denominadas de “noteiras”. No **Acórdão recorrido**, reconheceu-se a existência da fraude; porém, entendeu-se que não restou provado que o Contribuinte teria envolvimento ou ciência do esquema fraudulento, tendo sido considerado adquirente de boa-fé e, uma vez comprovados o pagamento e o recebimento do café, nos termos do artigo 82 da Lei n.º 9.430/1996, tendo o Colegiado considerado legítimo o creditamento na aquisição. De outro lado, no **paradigma** n.º 3403-003.374, o Colegiado teria decidido que essa questão seria irrelevante (prova de fraude e boa-fé), bastando que as notas fiscais fossem inidôneas; no caso, emitidas por pessoas jurídicas “inexistentes de fato”; sendo que o paradigma n.º 1401-00.536 não se prestou à configuração do dissídio.

Quanto à matéria “c”: “Inclusão no cômputo das receitas decorrentes de operações com o “fim específico de exportação” no rateio proporcional sobre custos, despesas e encargos comuns”, no **Acórdão recorrido**, a Turma julgadora considerou que as referidas receitas de vendas decorrentes de aquisições com o fim específico de exportação devem ser consideradas receitas sujeitas à não-cumulatividade, para efeito de cálculo do rateio proporcional, e, de outro, ambos os **Acórdãos paradigmas** (n.º 3403-003.659 e n.º 3302-002.655), consideraram que as receitas de exportação de mercadorias adquiridas “com o fim específico de exportação” não podem compor a receita sujeita à não-cumulatividade, para efeito do rateio de que tratam os §§ 8º e 9º do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, configurando o dissídio jurisprudencial.

Quanto a matéria “d”: “Creditamento como insumos nas aquisições de *pallets* e embalagens de papelão”, no **Acórdão recorrido**, o Colegiado concluiu pela possibilidade de creditamento em razão da importância dos *pallets* e embalagens para preservação dos produtos, bem como por serem consumidos no processo produtivo (em razão de sua essencialidade), não mais retornando para o estabelecimento do contribuinte, mas nos **paradigmas** (n.º 9303-009.312 e n.º 9303-006.799), que tratam de embalagens semelhantes, do setor alimentício, decidiu-se que as embalagens para transporte de produtos acabados são utilizadas após o processo produtivo, sem ressalvas quanto a outra finalidade, comprovando a divergência.

Assim, com os fundamentos contidos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 4ª **Câmara** da 3ª Seção de Julgamento, de 05/05/2020, exarado pelo

Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 4.865 a 4.882), **deu-se seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Regularmente notificado do Recurso Especial interposto pelo Fazenda Nacional e de seu seguimento, o **Contribuinte** apresentou suas **contrarrrazões** (fls. 4.901 a 4.932), requerendo que o Recurso Especial interposto **não seja conhecido**, uma vez que não se verifica a divergência necessária (ausência de requisito essencial). Outrossim, caso não seja esse o entendimento da CSRF, no mérito, que **seja negado provimento** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, pois não merece reparo o Acórdão proferido pelo CARF nos pontos objeto de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Notificado do Acórdão n.º 3402-007.058, de 23/10/2019, e do Despacho que rejeitou os Embargos de declaração opostos, o **Contribuinte** apresentou o **Recurso Especial** de fls. 4.953 a 5.011, apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (a) nulidade parcial da decisão recorrida por indevida alteração do critério jurídico de lançamento (art. 146 do CTN) (paradigmas - Acórdãos n.º 3401-002.668 e n.º 9303-001.690); (b) nulidade do despacho decisório por falta de fundamentação e prova (art. 142 do CTN) (paradigmas - Acórdãos n.º 1302-002.705 e n.º 3201-002.742); (c) possibilidade de tomada de crédito de PIS e COFINS sobre despesas com frete na aquisição de produto com o fim específico de exportação (§4º do art. 6º e art. 3º da Lei 10.833/2003) (paradigmas - Acórdãos n.º 3301-005.613 e n.º 9303-010.240); (d) possibilidade de tomada de crédito extemporâneo (art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.636/2002) (paradigmas - Acórdãos n.º 3401-001.582 e n.º 3403-002.718); e (e) creditamento sobre despesas oriundas de frete de produto na transferência entre estabelecimentos (incisos I, II ou IX do art. 3º da Lei 10.833/2003) (paradigmas - Acórdãos n.º 9303-004.673 e 9303-005.156).

No entanto, quando da análise do recurso, a **matéria (a)**, por falta de prequestionamento e as matérias **(b)** e **(d)**, por falta de similitude dos paradigmas, não tiveram seguimento.

Quanto à **matéria “c”**: “Possibilidade de tomada de crédito de PIS e COFINS sobre despesas com frete na aquisição de produto com o fim específico de exportação (§4º do art. 6º e art. 3º da Lei 10.833/2003)”, no **Acórdão recorrido** a Turma julgadora entendeu que as empresas comerciais exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos de PIS/COFINS vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, tampouco referentes a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação, mas no **Acórdão paradigma** n.º 3301-005.613, a Turma julgadora decidiu, de modo diverso, que, o frete integra o custo de aquisição do produto. E se o frete sofreu tributação pela COFINS, há direito ao crédito, a despeito do fato de o produto transportado não sofrer tributação. Já o segundo paradigma (Acórdão n.º 9303-010.240), nos excertos transcritos pelo Contribuinte, não tratam de frete, de modo que não podem instaurar a divergência. Assim, a **divergência restou demonstrada** apenas no Acórdão paradigma n.º 3301-005.613.

Quanto à **matéria “e”**: “Creditamento sobre despesas oriundas de frete de produto na transferência entre estabelecimentos (incisos I, II ou IX do art. 3º da Lei 10.833/2003)”. No **Acórdão recorrido** a Turma julgadora, de fato, entendeu por negar o direito de crédito assinalado em epígrafe nos casos de transferências de produtos acabados, após a fase de produção. Por sua vez, nos **Acórdãos paradigma** n.º 9303-004.673 e n.º 9303-005.156, a Turma julgadora entendeu que cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando

sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Entendeu-se comprovada, portanto, a divergência.

Com os fundamentos contidos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - **4ª Câmara** da 3ª Seção de julgamento, de 17/02/2021, exarado pela Presidente da **4ª Câmara** da 3ª Seção do CARF (fls. 5.178 a 5.194), **deu-se seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, **apenas** em relação às matérias: (a) “Possibilidade de tomada de crédito de PIS e COFINS sobre despesas com frete na aquisição de produto com o fim específico de exportação (§4º do art. 6º e art. 3º da Lei 10.833/2003)” e (b) “Possibilidade de creditamento sobre despesas oriundas de frete de produto na transferência entre estabelecimentos (incisos I, II ou IX do art. 3º da Lei 10.833/2003)”.

Não concordando com o Despacho de admissibilidade, o Contribuinte apresentou o **Agravo** de fls. 5.202 a 5.214, requerendo o seguimento integral do recurso. No entanto, conforme as razões contidas no Despacho em Agravo CSRF / 3ª Turma, de 22/06/2021 (fls. 5.217 a 5.231), a Presidente da CSRF, **rejeitou** o Agravo e confirmou o seguimento parcial do Recurso Especial.

Regularmente notificada do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e de seu seguimento parcial, a **Fazenda Nacional** apresentou suas **contrarrrazões** de fls. 5.240 a 5.250, requerendo que **seja negado provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo-se, assim o Acórdão recorrido nos temas suscitados.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 18/08/2023, para dar seguimento à análise dos Recursos Especiais.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Início o voto pela análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, passando, na sequência, ao Recurso Especial oposto pelo Contribuinte.

### Recurso Especial da Fazenda Nacional

#### Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da **4ª Câmara** / 3ª Seção de Julgamento, de 05/05/2020, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara/3ª Seção do CARF às fls. 4.865 a 4.881. Contudo, em face dos argumentos apresentados pelo Contribuinte em sede de **contrarrrazões**, requerendo que seja negado seu seguimento (por ausência de divergência) em algumas matérias, entendo ser necessária uma análise dos demais requisitos de admissibilidade.



Quanto à **matéria (a)** – “Creditamento sobre fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido” e à **matéria (c)** - “Inclusão no cômputo das receitas decorrentes de operações com o fim específico de exportação no rateio proporcional sobre custos, despesas e encargos comuns”, o Contribuinte alega “ausência de impugnação específica”: “(...) 27. *No que se refere às matérias, “Computo das receitas decorrentes de operações com o fim específico de exportação no cálculo do rateio proporcional” e, ainda, para a matéria “Crédito sobre fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido”, o recurso ora contrarrazoado não merece ser conhecido, pois a Fazenda Nacional não impugnou especificamente os fundamentos do Acórdão, limitando-se a transcrever trechos da decisão da DRJ”.*

No entanto, a Fazenda Nacional, no recurso especial, expõe claramente as suas razões, quanto à **matéria (a)** (fl. 4.811):

“A divergência aqui gira sobre a interpretação dada ao art 289 do RIR e ao art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/2003. Enquanto o acórdão paradigma entendeu que o direito ao crédito proveniente das despesas de frete com aquisição de insumos, quando assumidos pelo comprador, integra a base de cálculo das referidas mercadorias e dela é parte integrante, mas que, enquanto a mercadoria estiver sujeita ao crédito presumido, deverá aquele crédito ser apropriado conforme o insumo, observando-se os percentuais dos créditos aplicados ao insumo específico, o acórdão recorrido, diversamente, considerou que deve ser reconhecido o crédito integral sobre os fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido. Diante do exposto, fica demonstrada a divergência acerca do disposto no art. 289 do Decreto nº 3,000/1999 e no e art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/2003”.

Já em relação a **matéria (c)**, destaca que, “*Em todos os acórdãos confrontados a matéria discutida foi a mesma, consistindo na definição do critério a ser adotado para definir o montante do crédito. A semelhança das questões fáticas discutidas nos arestos é indiscutível*”. Confira-se trechos (fl. 4.836/4.837):

“(…) Em todos, tratando de suposto direito a crédito de contribuições para o PIS e a COFINS no regime não-cumulativo, a autoridade fazendária alterou o critério de rateio efetuado pelo contribuinte, excluindo valores referentes às exportações realizadas e originárias das aquisições com o fim específico de exportações, da receita bruta de exportação da pessoa jurídica interessada, para a apuração do percentual utilizado no rateio dos créditos”.

“(…) Diante do exposto, fica demonstrada a divergência acerca do disposto no art. 3º, inciso IX e §§ 8º e 9º; artigo 6º (em especial, incisos I e III, §§ 1º, 3º, 4º); art. 15, III, todos da Lei no 10.833/2003; art. 20, § 2º, da IN SRF 404/2004”.

Portanto, sendo improcedentes as alegações em sede de contrarrazões, voto por conhecer do Recurso Especial interposto para ambas as matérias.

Quanto à **matéria (b)** – “Divergência quanto “à glosa de créditos pertinentes à aquisição de pessoas inexistentes de fato”, o Contribuinte alega que o Acórdão paradigma nº 3403-003.374 também não se presta para a demonstração de divergência, devendo a matéria ser integralmente inadmitida (o paradigma nº 1401-00.536 foi avaliado imprestável para o caso).

A Fazenda Nacional alega divergência pertinente à possibilidade de creditamento das contribuições nas aquisições de pessoas jurídicas inexistentes de fato, denominadas de

“noteiras”. O Acórdão recorrido reconheceu a existência da fraude; porém, entendeu que não restou provado que o contribuinte teria envolvimento ou ciência do esquema fraudulento, tendo sido considerado adquirente de boa-fé e, uma vez comprovados o pagamento e o recebimento do café, nos termos do artigo 82 da Lei n.º 9.430/1996, tendo o Colegiado considerado legítimo o creditamento na aquisição:

[...] Diante disso, entendo que a Fiscalização não logrou êxito em juntar aos autos um conjunto probatório consistente no sentido de comprovar cabalmente o envolvimento da recorrente na fraude ou que, pelo menos, ela tivesse ciência dessas irregularidades. Nessa condição, por falta de provas, deve ser revertida a glosa na aquisição de café cru para revenda constante da planilha de fls.71, excetuando-se as aquisições da empresa Grão Sudeste Com. Import e Export de Café e Cereais Ltda, por se referirem a venda com o fim específico de exportação.”

Para a comprovação do dissídio jurisprudencial, a Contribuinte invocou o paradigma n.º 3403-003.374, que possui a seguinte ementa (parte que interessa):

“NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. NOTAS FISCAIS SEM CAUSA. GLOSA. Aquisições de mercadorias amparadas por notas fiscais emitidas por “noteiros”, pessoas jurídicas inexistentes de fato, precipuamente constituídas para esse fim, não dão direito a crédito”. (*grifo nosso*)

Confira-se excertos do voto condutor:

(...) Ainda, a INRFB n.º 568, de 2005, estabelece que é presumidamente inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiros, o documento emitido por pessoa jurídica declarada inapta. O § 3º do seu art. 48 dispõe sobre os efeitos temporais da declaração de inidoneidade dos documentos:

(...) No curso do procedimento fiscal, verificou-se que, entre os fornecedores da Nicchio, figuravam diversas sociedades inativas e omissas (relação na fl. 133). A Fiscalização concluiu que o café fornecido por sociedades nessas condições cadastrais não teria sido gravado com a contribuição, razão pela qual não se admitiu o creditamento. O fundamento da glosa é irretocável. Admitir o crédito, nessas condições, violaria o princípio da não cumulatividade. Não foi por outro motivo, o inc. II do § 2º do art. 3º da Lei de Regência vedou expressamente a tomada de crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições (...)”(*grifo nosso*)

Do confronto dos arestos (recorrido e paradigma), denota-se que, no **Acórdão recorrido** restou assentado que a glosa deveria ser revertida se não restassem provados o envolvimento ou a ciência do esquema fraudulento pelo Contribuinte. Quanto à interpretação do artigo 82 da Lei n.º 9.430/1996, entendeu-se ser possível o afastamento da presunção relativa do referido artigo, caso houvesse a comprovação da efetividade da operação, mediante prova do pagamento e do recebimento do bem.

De forma diferente, no Acórdão paradigma, decidiu-se que essa questão (das provas do envolvimento ou a ciência do esquema fraudulento pelo Contribuinte) era irrelevante, bastando que as notas fossem inidôneas, no caso, emitidas por pessoas jurídicas inexistentes de fato: (...) *é irrelevante para o deslinde do presente litígio saber se a recorrente estava envolvida ou não no esquema revelado pelas sobreditas operações. Para tanto, basta que se ateste, no curso deste processo administrativo, que as notas fiscais que ampararam a tomada de crédito são idôneas para esse fim ou não*”.

Portanto, identificou-se a interpretação divergente na aplicação da legislação tributária também nesse tema, devendo **ser conhecido** o recurso para a matéria.

Quanto à **matéria (d)** – “Reversão da glosa relativa ao crédito de insumos quanto aos pallets e embalagens de papelão”, o Contribuinte alega que o recurso não deve ser admitido por ausência de similitude fática. O **Acórdão recorrido** entendeu que os “*pallets* e caixas de papelão” devem ser enquadradas como insumos, pois são essenciais para a preservação dos produtos (para movimentar e manter a integridade dos produtos fabricados, compondo a embalagem do produto fabricado, não mais retornando para o estabelecimento do Contribuinte). Caso não se utilizem desses materiais os produtos podem perder suas propriedades e inservíveis para o consumo.

Para comprovação da divergência, a Contribuinte invocou os paradigmas n.º 9303-009.312 e n.º 9303-006.799. No primeiro, assim dispõe a ementa:

“REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. PALLETS. **Não podem ser considerados insumos as embalagens** para transporte de mercadorias acabadas, tais como *pallets*”.

No voto condutor de tal paradigma, assevera-se que: “...*De acordo com o já citado Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, as embalagens para transporte de mercadorias acabadas não podem ser consideradas insumos...*”.

Por seu turno, o paradigma n.º 9303-006.799 estabelece:

No presente caso, é incontroverso que as referidas despesas são necessárias para a atividade econômica do contribuinte, porém não se tratam de insumos da produção pois utilizados após o encerramento do processo produtivo. O produto destinado à venda já estava pronto e acabado e embalado para consumo. Assim, não existe base legal, no arcabouço jurídico acima citada para a tomada destes créditos.

Cabe ressaltar que as embalagens discutidas são similares e que os Contribuintes atuam no ramo de alimentos.

Assim, considera-se que a divergência restou comprovada, pois enquanto nos **paradigmas** negou-se o crédito para as embalagens para transporte de produtos acabados por serem consideradas utilizadas após o processo produtivo, sem ressalvas quanto a outra finalidade, no **Acórdão recorrido**, as referidas embalagens foram consideradas inseridas no processo produtivo, em razão da essencialidade para preservação dos produtos embalados.

Portanto, **conheço** do Recurso Especial interposto para a matéria, o que culmina no conhecimento em relação aos quatro temas que são objeto do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

## **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

### **Do Mérito**

As matérias trazidas à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência são: (a) Creditamento sobre fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido; (b)

Creditamento na aquisição de produtos de pessoas inexistentes de fato; (c) Inclusão das receitas decorrentes de operações com o fim específico de exportação no rateio proporcional sobre custos, despesas e encargos comuns; e (d) Creditamento como insumos nas aquisições de *pallets* e embalagens de papelão.

**(a) Creditamento sobre fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido**

No entender da Fazenda Nacional, o direito ao crédito relativo às despesas de frete com aquisição de insumos, quando assumidos pelo comprador, integra a base de cálculo das referidas mercadorias e dela é parte integrante. Contudo, enquanto a mercadoria estiver sujeita ao crédito presumido, deverá ser apropriado conforme o insumo e registrado corretamente em campo próprio ao crédito presumido.

A Turma julgadora do CARF decidiu que “*Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido geram direito integral ao crédito das Contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.*” Em suas contrarrazões, o Contribuinte aduz que deve prevalecer o decidido pelo Acórdão recorrido para se reconhecer o direito de crédito no tocante aos fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido.

A situação aqui tratada diz respeito à tomada de créditos dos custos de frete referentes à aquisição de insumos para utilização no processo produtivo do Contribuinte, que dispõe a Lei nº 10.925/2004 (crédito presumido), mais especificamente à aquisição de *commodities* agrícolas (**soja, trigo, caroço de algodão, café, açúcar**) cujo frete na aquisição é de responsabilidade do adquirente (o Contribuinte).

O período aqui analisado é o 4º trimestre de 2011, já na vigência da Instrução Normativa SRF 660/2006 (até o advento de tal IN o Contribuinte não tinha direito ao crédito presumido, mas sim ao crédito básico de COFINS, conforme entendimento sufragado pela Solução de Consulta nº 214, de 2009). De fato, tanto a Solução de Consulta 214/2009 quanto a 216/2008 esclarecem que:

“(…) no período entre a publicação da Lei nº 10.925/2004 (01/08/2004) e da IN SRF nº 636/2006 (04/04/2006) podem ser descontados créditos integrais relativos aos produtos adquiridos indevidamente com suspensão e que correspondem às hipóteses de crédito do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (…)”

A referida IN nº 660/2006, já em seu art. 1º, estabeleceu que fica suspensa a exigibilidade das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda de determinados produtos (entre os quais os produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no art. 5º da mesma norma).

Tal Instrução Normativa foi revogada pela IN RFB nº 1.911/2019, por seu turno revogada pela recente IN RFB nº 2.121, de 15/12/2022, que consolida a disciplina procedimental relativa à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, de forma já alinhada ao precedente vinculante do STJ (REsp nº 1.221.170/PR).

Nesta 3ª Turma da CSRF, há várias decisões partindo do pressuposto de que não se poderia dissociar o frete na aquisição do bem adquirido e que o tratamento aplicado a um necessariamente será aplicado ao outro. No entanto, temos reserva a esse entendimento, como externamos em precedentes recentes, neste tribunal administrativo (v.g., nos Acórdãos n.º 9303-013.668 a 670). A nosso ver, o frete de aquisição efetivamente pode ser computado de forma apartada do bem adquirido, em nota autônoma, sendo contabilizado de forma a aclarar que não está abrangido pelo tratamento conferido ao insumo transportado.

É certo que esses elementos nem sempre restam claros no processo, e que devem ser checados pela unidade da RFB responsável pela execução do decidido por este Tribunal Administrativo. O que não se pode admitir é o creditamento em situações vedadas pela legislação (por exemplo, a descrita no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003: “*aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*”). Ou a geração de crédito básico para situações que não foram tributadas na etapa anterior.

Portanto, não cabe a tomada de crédito em uma aquisição de insumo tributado à alíquota zero (ou de outra forma desonerado) na qual o valor de aquisição já compute o frete, utilizando a alíquota do insumo, não havendo registros contábeis e fiscais autônomos.

Por outro lado, se a aquisição do insumo for registrada e contabilizada de forma autônoma do frete correspondente, e sujeita a tributação (não gozando do mesmo tratamento do bem adquirido), é possível a tomada de crédito em relação ao frete, ainda que o bem tenha sido tributado à alíquota zero ou desonerado.

Assim aclaramos no voto vencedor constante dos Acórdãos 9303-013.592 a 594:

“CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESONERADOS. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES. É possível a tomada de crédito em relação a frete na aquisição de insumos desonerados, desde que não se enquadre a situação em vedação legal expressa, sendo destacado o frete em nota referente a operação autônoma, que tenha sido objeto de efetiva tributação pelas contribuições na sistemática não cumulativa.”

O que se busca evitar, com esse entendimento, é tanto a obtenção indevida de crédito básico da não-cumulatividade por operação que não tenha efetivamente sido tributada, quanto o cerceamento do direito de crédito básico da não-cumulatividade a operação efetivamente tributada, e que não tenha incidido nas vedações legais à tomada de crédito.

No caso destes autos, que tratam de crédito presumido, postula o Contribuinte exatamente a citada autonomia, conforme se depreende da leitura do Recurso Voluntário (fl. 1.560) e de trechos de suas contrarrazões (fls. 4.923):

“(…) Contudo, a despeito dos rasos argumentos utilizados pela r. decisão recorrida para a manutenção da referida glosa, esse entendimento está equivocado e não merece prosperar devendo ser autorizada a apropriação de créditos, considerando que existe autonomia do direito de apropriação de créditos de frete frente a tributação da mercadoria, **considerando, inclusive, a tributação específica de cada uma das despesas (sendo uma sujeita a alíquota zero – mercadoria ou crédito presumido e outra integralmente tributa – frete).**

“(…) 104. Entretanto, a despeito da falta de clareza da legislação, **no que concerne aos custos de frete pago pelo comprador para o transporte de mercadorias do**

**estabelecimento fornecedor ao seu estabelecimento, desde que o serviço de transporte esteja sujeito à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS**, mostra-se igualmente possível o creditamento das contribuições sobre tais pagamentos.

105. Esse entendimento parte da premissa de que **existe uma autonomia do direito de apropriação de créditos do frete frente ao direito de apropriação de crédito da mercadoria transportada, considerando, inclusive, a tributação específica de cada uma das despesas**". (*grifo nosso*)

Portanto, se verificado registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui "insumo", e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no já citado inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

Pelo exposto, **legítima a tomada de créditos básicos sobre os fretes** que tenham sido efetivamente tributados (com alíquota diferente de zero), registrados de forma autônoma, e se refiram a aquisição de insumos não onerados (aquisição de *commodities* agrícolas: soja, trigo, caroço de algodão, café, açúcar).

Assim, voto por negar provimento ao recurso fazendário nesse aspecto, recordando que a unidade responsável pela implementação do aqui decidido deve certificar-se da existência de efetivo registro autônomo das operações de frete, com efetiva tributação da operação de frete, condição para a fruição do crédito básico na não cumulatividade.

#### **(b) Creditamento na aquisição de produtos de pessoas inexistentes de fato**

Neste tópico, a lide trata sobre glosa de créditos considerados indevidos pelo Fisco. No procedimento apurou ter o Contribuinte escriturado Notas Fiscais de pseudoempresas atacadistas – "consideradas de fachada" (direito a crédito integral de PIS e COFINS - 9,25% sobre o valor da Nota Fiscal) para acobertar as verdadeiras aquisições de café em grãos diretamente dos produtores rurais pessoas físicas (produtor rural), as quais conferem apenas crédito presumido no percentual de 35% das alíquotas das referidas contribuições. As informações contidas nos autos foram obtidas a partir dos resultados das operações "Tempo de Colheita", "Robusta" e "*Ghost Coffee*", deflagradas pela Polícia Federal, onde se apurou a existência de um esquema fraudulento no Estado do Espírito Santo desenvolvido a partir da instituição da cobrança não-cumulativa de PIS e COFINS (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03).

No recurso especial, a Fazenda Nacional indica que "*...a fraude consiste na simulação da participação de pseudo-atacadistas nas operações de compra de café em grãos do produtor rural e/ou maquinista, gerando ilicitamente créditos integrais de PIS/COFINS para as adquirentes*". Aduz que o Contribuinte faz parte de um esquema fraudulento descoberto pela operação da Polícia Federal - "Tempo de Colheita" com a participação da RFB, enfatizando a existência de simulação e operações fraudulentas, replicando o entendimento trazido pela Fiscalização.

O Contribuinte assevera que, mesmo que fosse possível suportar a tese acerca da inidoneidade dos fornecedores, o fato é que os créditos de PIS/COFINS apropriados seriam legítimos, uma vez que comprovou a **efetividade da operação**, sendo considerado **terceiro de**

**boa-fé.** Destaca que a comprovação se deu com o **registro em seu Livro de Entrada de todas as Notas Fiscais** das aquisições de café cru e plumas de algodão, além do que regularmente pagou por todas as mercadorias recebidas e, por conseguinte, lançou o crédito das contribuições em sua apuração, nos termos do artigo 82 da Lei n.º 9.430/1996.

O voto condutor do Acórdão recorrido fundamentou sua decisão na existência de boa-fé do Contribuinte, uma vez que comprovou a efetividade da operação, escorado no parágrafo único do art. 82 da Lei n.º 9.430, de 1996.

O regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi instituído pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/03. Por este regime, apesar do aumento nas alíquotas das referidas contribuições (1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS) em relação ao regime cumulativo (0,65% e 3%) pode o contribuinte se creditar de valores expressa e taxativamente previstos no art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/03, desonerando assim o efeito em cascata da tributação. Em um primeiro momento, a aquisição de café em grãos diretamente do produtor (pessoa física) sequer originava direito ao creditamento. Contudo, com o advento da Lei n.º 10.925/2004 (art. 8º, III), estabeleceu-se um crédito presumido no percentual de 35% para as aquisições de pessoas físicas, situação em que se enquadravam as aquisições efetuadas pelo Contribuinte.

Com o objetivo de verificar a atuação do sujeito passivo no mercado de café, a Fiscalização voltou a atenção para seus fornecedores e, de antemão, foi identificado que algumas empresas fornecedoras estavam envolvidas ou foram expressamente mencionadas nas operações deflagradas pela PF e pela RFB, citadas anteriormente.

Observa-se nos autos que, da análise do recurso pela DRJ, em Despacho à fl. 227, o processo foi devolvido em Diligência para que a Fiscalização complementasse informações sobre a planilha “Bens para Revenda - GLOSAS” - relação de empresas cujos créditos foram integralmente glosados, com a situação específica de cada fornecedor. Também foi solicitada informação sobre as razões que levaram à classificação dos fornecedores como “noteiros”.

Verifica-se no Relatório Fiscal, intitulado Despacho de Diligência (fls. 423 a 441), que o Fisco preparou um diagnóstico detalhado de cada uma das 21 empresas atacadas (tidas como inidôneas - listadas na Manifestação de Inconformidade) que venderam café ao Contribuinte no período fiscalizado e tiveram seus créditos glosados (acusadas de fraude nas operações). Com base nas informações fornecidas pelas próprias empresas em confronto com os dados constantes dos sistemas da RFB, pode ser percebido o caráter precário da constituição dos fornecedoras.

Conforme bem retratado pela decisão da DRJ, em resumo, foram destacadas as seguintes inconsistências: *i*) grande parte das empresas analisadas apresentou DIPJ (Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica) na condição de INATIVA para o ano-calendário 2011. Também foram localizadas DIPJ com valores zerados ou sem informação para PIS e COFINS, além de casos em que simplesmente não foi entregue a DIPJ; *ii*) não apresentaram DACON ou apresentaram com valores zerados ou sem incidência de contribuição no período; *iii*) não houve recolhimento do PIS e da COFINS sobre as operações de venda relativamente ao 3º trimestre de 2011 (a exceção foi a empresa SF Gomes, CNPJ 10.258.304/0001-07, que efetuou pagamentos no período, com base nas informações constantes dos sistemas da RFB), e *iv*) em relação ao cadastro previdenciário, foi verificado que o quadro de funcionários raramente possuía mais de um funcionário.

Assim, percebe-se que os principais indícios detectados contra as empresas foram: a ausência de recolhimentos de tributos no período fiscalizado, de cumprimento de obrigações acessórias (DIPJ, DICON “zerados” e DCTF), e a incompatibilidade de recursos humanos com o faturamento, que levaram a conclusão da Fiscalização pela prática de interposição fraudulenta nas operações de vendas das empresas relacionadas.

Ao final, restou evidenciado, no entender da Fiscalização, que o Contribuinte (Louis Dreyfus) não participou diretamente da criação de empresas do esquema, mas também não deixou de aproveitá-lo, pois adquiriu grande quantidade do café de participantes sem capacidade econômica e operacional de diversas regiões produtoras do País.

Na outra ponta do negócio temos que para a realização dessas operações, fazia-se necessário que as empresas fornecedoras estivessem ativas e aptas a emitir Notas Fiscais, caso contrário o elo da cadeia se romperia. Portanto, o objetivo a que se pretendia chegar é verificar como essas empresas se comportaram no período aqui fiscalizado, no que diz respeito às Declarações das operações (DIPJ, DICON, DCTF, etc.) e principalmente, **se recolheram tributos relativos às etapas anteriores da cadeia da não-cumulatividade das contribuições**, que serão pleiteados em etapa seguinte via crédito.

A questão colocada no recurso especial se relaciona à interpretação relacionada às provas, quanto à ocorrência de fraude nas operações com as compras do café cru, bem como, **a participação do Contribuinte na fraude**, ou que ele dela tivesse ciência e tirado proveito.

Importa ressaltar de início que não é matéria controversa nos autos a comprovação da efetividade de ocorrência das operações de venda pois, conforme relatado, foram apresentados todos os comprovantes de pagamentos e do recebimento da mercadoria. E também esse fato em nenhum momento foi questionado na Informação Fiscal elaborada pelo Fisco, ratificada pela decisão DRJ e pelo Acórdão recorrido.

No entanto, pelo *modus operandi* dessas operações realizadas, ao debruçar-se na situação exposta pela Fiscalização na Informação Fiscal (fls. 423/440), verifica-se a existência de indícios de fraude na compra de café, embasados por um conjunto de provas indiciárias, reforçados por Atos Declaratórios Executivos (ADE) e documentação tributariamente ineficaz editada, em descrição detalhada feita durante o procedimento fiscal, dos mecanismos utilizados nesse ramo de atividade cafeeira para a criação de créditos artificiais das referidas contribuições, visando beneficiar os compradores do café.

Nesse escopo, vale mencionar (fl. 429):

“31. Como é de se esperar, **as empresas pseudo-atacadistas, uma vez criadas com objetivo de emitir notas que guiarão o café, passam a operar de forma rudimentar, com pouquíssimos funcionários, a despeito de enorme obtenção de receitas**. É comum encontrar empresas “noteiras” com faturamento anual de milhões de reais com a utilização de apenas dois ou três funcionários cujas funções são apenas de preencher documentos fiscais de saída em nome de exportadores de café.

32. Estas **empresas funcionam em salas pequenas**, com recursos ínfimos, incompatíveis com a movimentação financeira. Por óbvio, não recolhem tributos em favor das esferas competentes e sequer cumprem com obrigações acessórias de enviar declarações instituídas pela Legislação Tributária, como a DCTF, o Dicon, a DIPJ, etc.



33. **Não é de forma alguma razoável** supor que exista normalidade em se encontrar reiteradamente empresas atuando no mesmo ramo e na mesma região que faturam milhões de reais no ano em vendas de café e que nunca recolheram tributo algum para os cofres públicos, sejam Pis/Pasep e Cofins ou quaisquer outros.

35. Nesse sentido, **vale lembrar que o exportador é o principal, senão o único beneficiário das operações simuladas, pois pretende se ressarcir de elevados valores de tributos que não foram e nem serão recolhidos por empresas inexistentes de fato. Isso porque, no modus operandi da cadeia de exportação de café, o produtor rural é compelido a vender café nos moldes determinados pelos grandes adquirentes, que conduzem o mercado com uso de poder econômico**”.  
(grifo nosso)

E foi nesse contexto de indícios para a ilicitude dos negócios (as operações), que se entendeu que é possível que o exportador teria pleno conhecimento da existência, das condições e da forma de funcionamento das empresas “noteiras”, e saberia quais eram as existentes no mercado e, portanto, não deveria ser admitido como terceiro de boa-fé.

Isso se deu porque, se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados, como a emissão de Notas Fiscais, pagamentos, registros nos Livros fiscais, divergiam da real intenção subjacente (fraude na compra e venda do café), restaria caracterizada a simulação, cujo elemento principal não seria a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, qual seja, o ganho em impostos (criação de créditos artificiais das contribuições), seja ele explícito ou de forma oculta.

No entanto, cabe aqui considerar que, de um lado, temos que a aquisição do café ocorreu e, nos termos da legislação de regência, esta aquisição gera, efetivamente, direito à crédito para o adquirente. De outro, é certo que o ônus da prova no Processo Administrativo Fiscal (PAF) deve ser atribuído ao Contribuinte na hipótese de Pedido de Ressarcimento de crédito e, ao Fisco, no caso de Autos de Infração. E, neste caso, não há como negar que não se discute a existência do crédito, o que atrairia o ônus probatório para o Contribuinte. Porém, exigir o ônus de comprovar que ele não participou de fraude seria imputar a produção de prova negativa, o que é absolutamente rechaçado pelo nosso sistema jurídico.

Feitas essas considerações, verifica-se que, tanto na Informação Fiscal do Despacho Decisório, como no Relatório da Diligência Fiscal, **o Fisco concentrou-se em explicar como se deu a participação e a situação fiscal das “pseudo atacadistas” na fraude fiscal, mas não acostou nos autos elementos mais robustos que provassem cabalmente a participação da empresa nesse esquema de fraude operado, ou, pelo menos, que ela tivesse ciência dessas irregularidades**, com o fim de demonstrar a sua má fé nas aquisições do café. Cabe assim, excetuar algumas simples presunções, como a afirmação e que “há uma preocupação presente com a qualidade do produto adquirido, o que faz supor o conhecimento da situação de seus fornecedores” ou a referência a outras empresas que, em casos (processos) análogos a este, tiveram operações e procedimentos fiscais semelhantes ao aqui discutido.

Observo também citação na decisão recorrida que “os Atos Declaratórios de inaptidão e de inidoneidade de documento fiscais dos fornecedores se deram em momento posterior a realização das operações de aquisição de bens para revenda” e que “**é inconteste nos autos a comprovação do efetivo pagamento e a entrada das mercadorias**”, o que afasta as consequências decorrentes da inidoneidade dos fornecedores, fazendo, por isso, jus ao crédito sobre as aquisições desses fornecedores, por aplicação ao caso do art. 82 da Lei nº 9.430/1996.

Assim, concluo que, o conjunto probatório trazido pela Fiscalização, notadamente baseado apenas em “presunções” e lastrado em levantamento da situação cadastral da RFB das empresas fornecedores, não se mostra como suficiente para manter a acusação fiscal, posto que são indícios que **não comprovam a participação da empresa nesse negócio tido como fraudulento** e tampouco apontam para a má fé na aquisição do café cru.

Portanto, deve ser negado provimento em relação ao recurso, nesse aspecto.

**(c) Inclusão das receitas decorrentes de operações com o fim específico de exportação no rateio proporcional sobre custos, despesas e encargos comuns**

A Fiscalização entende que as receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação (CFOP 7501) não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, uma vez que não geram direito ao crédito das contribuições ao PIS e à COFINS.

O Contribuinte argumenta que o Fisco inovou ao excluir as exportações originárias de aquisições com fim específico de exportação da receita bruta de exportação, no rateio proporcional a que se referem o §§ 8º e 9º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, fazendo interpretação errônea do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003.

No especial, a Fazenda Nacional, requer que seja mantido o critério de rateio adotado pela Fiscalização, que decorre de disposição legal expressa.

Como se observa, a discussão essencial neste caso não é sobre o direito de crédito, mas sim sobre o que se deve computar como receita de exportação para efeito do rateio proporcional a que se referem os §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

No caso aqui discutido, há vedação expressa quanto à apropriação de créditos vinculados à receita de exportação, conforme dispõe o §4º do art.6º, da Lei nº10.833/03. Veja-se:

**Art. 6º** A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I- exportação de mercadorias para o exterior;

II- prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

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

§ 1º (...).

§ 4º **O direito de utilizar o crédito de acordo com o §1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados a receita de exportação.**

(...)

**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:

(...)

**III- nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei. (grifo nosso)**

Portanto, expressamente vedado, em relação às empresas comerciais exportadoras que tenham adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, o direito de apurar créditos de PIS e COFINS vinculados à receita de exportação originados de outras operações (o inciso III, do art. 15, combinado com o §4º do art. 6º, ambos da Lei n.º 10.833/2003, ampliou a vedação imposta pelo regime da não-cumulatividade do PIS, desde a vigência da Lei n.º 10.637/2002, impedindo, em relação às empresas comerciais exportadoras, não apenas a apuração de créditos de PIS e COFINS em relação à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, mas, inclusive, impedindo a apuração de créditos das contribuições em relação a custos, despesas e outros encargos vinculados à receita de exportação).

Cabe esclarecer ainda que, essa vedação legal se assenta no fato de que o crédito já foi apropriado em etapa anterior da cadeia não-cumulativa, e permitir nova apropriação geraria distorções no regramento estabelecido.

Dessa forma, assiste razão à Fazenda Nacional e, **deve ser reformado** o Acórdão recorrido nessa parte. Por expressa vedação legal, não deve ser aceita a inclusão das receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação (CFOP 7501) na composição das receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio.

**(d) Creditamento como insumos nas aquisições de *pallets* e embalagens de papelão**

A Fiscalização glosou créditos de aquisições de “pallets e caixas de papelão”, cuja utilização é compor a embalagem do produto para a acomodação ou transporte de carga remetidos aos clientes, como “grãos, óleo, e outras commodities, produzidos e comercializados”.

O Contribuinte alega que tais produtos são extremamente delicados, sujeitos à perda de suas propriedades caso sejam amassados, por exemplo. Em razão da fragilidade, esses bens produzidos são extremamente suscetíveis aos efeitos da pressão, tendo em vista que as mercadorias são transportadas em grande quantidade, o que exige que seu transporte seja feito de modo a preservá-los de qualquer dano. Afirma que tais acessórios são essenciais ao processo produtivo da empresa, na medida em que compõem o produto comercializado como embalagem e, sem eles, o produto final não será entregue em condições de uso ou sequer será entregue.

Afirmam no especial que, “(...) *esses paletes são acessórios de madeira colocados acima e abaixo das sementes e grãos, acondicionados em embalagens plásticas, com o objetivo de impedir que, durante a sua colocação nas empilhadeiras e caminhões, e durante todo o seu transporte até os seus clientes, eles sejam amassados ou a embalagem rasgada, provocando a sim a perda de grande parte dos produtos antes mesmo da entrega ao consumidor*”.

Na decisão recorrida, a Turma concluiu por reverter a glosa dos créditos tomados sobre o custo de aquisição de *Pallets* e Embalagens de papelão, por entender que são essenciais no processo produtivo da empresa, uma vez que servem para movimentar e manter a integridade dos produtos fabricados, compondo a embalagem do produto em questão.

No especial, a Fazenda Nacional alega que a decisão foi equivocada na interpretação da lei nesse quesito e requer que seja restabelecido tais glosas, já que, para ela, esse tipo de embalagem não se incorpora ao produto, pois este se encontra acabado.

A questão restou esclarecida no recente posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, posteriormente integrado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, onde se fixa o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, a ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Aclare-se o conteúdo dos critérios citados, a partir de excerto do voto da Ministra Regina Helena Costa, no precedente do STJ:

“...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.” (fls. 75, e 79/81 do Acórdão)” (*grifo nosso*)

Esse posicionamento, vinculante no âmbito do CARF, por força do disposto no §2º do art. 62 do Anexo II do seu Regimento Interno, afasta qualquer pretensão de aplicação do conceito restritivo presente nas Instruções Normativas referidas no recurso interposto pela Fazenda Nacional, que, nesse aspecto, não deve ser provido.

Em relação a embalagens de papelão e *pallets*, entende-se que constituem material necessário ao transporte de produtos, preservando suas características e evitando contato com o solo ou contaminação dos alimentos (*commodities*). Não se debate, nas glosas ou no presente processo, a ativação ou não de tais *pallets*, que, aparentemente, pelas justificativas apresentadas, acompanham as mercadorias transportadas, sem retorno.

Em tais casos, esta Câmara Superior vem reconhecendo a possibilidade de tomada de créditos:

“...conforme razões bem delineadas no acórdão ora recorrido, integrado pelos acórdãos de embargos, há de ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito com relação aos itens listados no parágrafo anterior: ...(b) **compras de pallets: utilizados em diversas etapas do processo produtivo, para a movimentação das matérias-primas, produtos intermediários e produtos acabados, evitando o contato com o solo e diminuindo o risco de contaminação, preservando-se a integridade e qualidade dos produtos. Também são utilizados como embalagem para produtos acabados. Diante da essencialidade e relevância, também deve ser concedido o crédito**”.

(Acórdão nº 9303-011.407, Rel. Cons. Vanessa Marini Cecconello, unânime em relação ao tema dos *pallets*, sessão de 15/04/2021) (*grifo nosso*)

Pelo exposto, e mantendo a orientação assentada no âmbito desta Câmara uniformizadora de jurisprudência, voto pela **negativa de provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.**

## Recurso Especial do Contribuinte

### Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e cumpre os demais requisitos de admissibilidade, como relatado, cabendo endossa o exame monocrático de admissibilidade, o que se reforça pela ausência de apelação fazendária em relação ao conhecimento.

O Recurso Especial interposto é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, 3ª Seção de Julgamento / **4ª Câmara**, de 17/02/2021, exarado pelo Presidente da **4ª Câmara** da 3ª Seção do CARF às fls. 5.178 a 5.194.

Quanto ao seu conhecimento, cabe endossar os fundamentos exarados pelo Presidente da **4ª Câmara/3ª Seção** deste CARF, que **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial, apenas relativamente às seguintes matérias: (a) **Possibilidade de tomada de crédito de PIS e COFINS sobre despesas com frete na aquisição de produto com o fim específico de exportação** (§4º do art. 6º e art. 3º da Lei 10.833/2003); e (b) **Possibilidade de creditamento sobre despesas oriundas de frete de produto na transferência entre estabelecimentos** (incisos I, II ou IX do art. 3º da Lei 10.833/2003).

Resta clara, a nosso ver, a dissidência jurisprudencial, que não reside em diferença de cenário probatório, nem na valoração das provas apresentadas, mas em simples aplicação não uniforme de dispositivos normativos aos mesmos fatos.

Assim, cabe o conhecimento do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

## Recurso Especial do Contribuinte

### Do Mérito

As matérias trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência são: (a) **“tomada de crédito de PIS e COFINS sobre despesas com frete na aquisição de produto com o fim específico de exportação (§4º do art. 6º e art. 3º da Lei 10.833/2003)”**; e (b) **“creditamento sobre despesas oriundas de frete de produto na transferência entre estabelecimentos (incisos I, II ou IX do art. 3º da Lei 10.833/2003)”**.

**(a) tomada de crédito de PIS e COFINS sobre despesas com frete na aquisição de produto com o fim específico de exportação (§4º do art. 6º e art. 3º da Lei 10.833/2003)**

A Fiscalização glosou créditos de COFINS relativos a fretes vinculados às mercadorias para as quais o Contribuinte realiza aquisições com “fim específico de exportação”. Estes foram registrados pela empresa como “Fretes sobre Venda”, pelo fato de terem sido remetidos ao exterior, sendo a empresa a vendedora.

O Acórdão recorrido negou o direito de crédito, assentando que empresas comerciais exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos de PIS/COFINS vinculados “à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação”, tampouco referentes a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação.

No recurso especial o Contribuinte argumenta que, além do frete ser um negócio jurídico autônomo, a única interpretação do §4º do artigo 6º da Lei 10.833/03, em consonância com a diretriz constitucional no sentido de incentivar as exportações, é que tal dispositivo não impede as empresas de utilizarem aos créditos de PIS e COFINS relativamente às despesas de frete utilizadas na atividade (essencial) da empresa. Afirma que, no que concerne aos custos de frete pago pelo comprador para o transporte de mercadorias do estabelecimento fornecedor ao seu estabelecimento, desde que o serviço de transporte esteja sujeito à incidência da contribuição ao PIS/COFINS, mostra-se possível o creditamento das contribuições sobre tais pagamentos.

De fato, a interpretação do §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/03, conduziria à conclusão de que os demais custos incorridos na operação (que geralmente estão sujeitos à incidência da contribuição do PIS/COFINS), a princípio, garantiriam o direito ao desconto de créditos das Contribuições, nos termos das regras gerais de apuração destas contribuições. No entanto, isso só poderia ocorrer desde que não tenha a vedação expressa em dispositivo legal

As despesas de fretes sobre vendas só geram crédito conforme disposto no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, no caso previsto nos seus incisos I e II, não incluída aí a exportação de mercadorias adquiridas com essa finalidade específica (de exportação), cujo vendedor é quem tem o direito a fruir o crédito nos termos do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

É certo que todos os créditos da COFINS relativos aos custos, despesas e encargos incorridos pelo vendedor e incluído no preço da mercadoria vendida com o fim específico de exportação, são de fruição exclusiva do vendedor da mercadoria e, por esta razão, o adquirente e exportador direto da mercadoria não pode se creditar da COFINS, por força do que dispõe §§1º e 4º, do art. 6º c/c inciso III, do art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, abaixo reproduzidos:

“Art. 6º. A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...).

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

§1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

(...).

§ 4º. O direito de utilizar o crédito de acordo com o §1º não beneficia a empresa comercial exportadora **que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese**, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.”

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:

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (*grifo nosso*)

Nestes termos, percebe-se que a lei busca, portanto, evitar uma distorção indesejada na cadeia de tributação da contribuição ao PIS e da COFINS, que ocorreria caso as sociedades comerciais exportadoras fossem autorizadas a registrar créditos destas contribuições relativamente a operações não sujeitas à sua incidência.

Desta forma, não assiste razão ao Contribuinte, porque, neste caso, existe vedação expressa para apuração de créditos relativamente às **despesas de frete vinculados aos produtos exportados**, considerando que se trata de prestação de serviço de frete de produtos com o fim específico de exportação. Essas despesas integram o custo de exportação dos produtos nos termos dos incisos I e III, e §§ 1º e 4º, do art. 6º da Lei nº 10.833 de 2003, e ainda considerando o disposto no § 6º-A do art. 40, da Lei nº 10.865/2004. Confira-se:

Art. 40. (...).

§ 6º-A. A suspensão de que trata este artigo **alcança as receitas de frete**, bem como as receitas auferidas pelo operador de transporte multimodal, relativas a frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno para o transporte dentro do território nacional de: (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

Concluindo, o inciso III do art. 15, c/c com o § 4º do art. 6º, ambos da Lei nº 10.833/2003, ampliou a vedação imposta pelo regime da não-cumulatividade, desde a vigência da Lei nº 10.637/2002, impedindo, em relação às empresas comerciais exportadoras, não apenas a apuração de créditos de PIS e COFINS em relação à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, mas, inclusive, impedindo a apuração de créditos das contribuições em relação a custos, despesas e outros encargos vinculados à receita de exportação.

Assim, encontra-se correta a glosa sobre os valores de frete das mercadorias adquiridas com fins específico de exportação, pelo que se nega provimento ao recurso neste tópico.

**(b) creditamento sobre despesas oriundas de frete de produto na transferência entre estabelecimentos (incisos I, II ou IX do art. 3º da Lei 10.833/2003)**

Verifica-se na Informação Fiscal que os fretes sobre transferências, além de outra parte dos fretes sobre vendas, foram alocados pelo contribuinte na rubrica “Serviços Utilizados como Insumos”. Os fretes sobre **transferências de produto acabado** foram glosados integralmente pela Fiscalização, sob o fundamento de que não há previsão legal para creditamento de fretes entre estabelecimentos do próprio contribuinte.

Em relação à essas glosas de crédito, o Acórdão recorrido decidiu pela sua manutenção, sob o argumento de inexistir base legal para o creditamento.

No especial a empresa defende que os fretes nas “transferências de produtos acabadas entre seus estabelecimentos” e destinadas à venda também seriam passíveis de creditamento. Entende que 3 são os argumentos passíveis de apropriação de crédito **(i)** custo de aquisição - inciso I do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, **(ii)** insumo da atividade - inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03; e **(iii)** frete na operação de venda - inciso IX do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados aos autos, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa.

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos inequivocamente não constitui uma venda. Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

E **o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime** em relação ao tema aqui em análise (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos), como se registra em recente REsp. de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

“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.” (AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) (*grifo nosso*)

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

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. **DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.**

1. Com 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. Precedentes.

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida”.

3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos

interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. A 1a. Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, 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. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.

3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 10.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.” (AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020) (*grifo nosso*)

“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.

(...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, DJe de 27/4/2020) (*grifo nosso*)

Esse era também o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, embora não unânime (v.g., nos acórdãos 9303-012.457, de 18/11/2021; e 9303-012.972, de 17/03/2022). E sempre foi o entendimento que revelei nas turmas ordinárias em processos de minha relatoria, que eram decididos, em regra, por maioria, com um (v.g., Acórdãos 3401-005.237 a 249, de 27/08/2018) ou dois conselheiros vencidos (v.g., Acórdãos 3401-006.906 a 922, de 25/09/2019).

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos**

**acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise. Tampouco há fundamento no inciso I do mesmo art. 3º, que trata de revenda, visto que, como aqui exposto, a simples transferência entre estabelecimentos constitui figura distinta da venda/revenda.

Diante do exposto, há que se **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, em relação ao tema.

### Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, para excluir as receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação (CFOP 7501) na composição das receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio. Voto ainda por conhecer do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan