



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.901449/2018-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-013.387 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2023
Recorrente COOPERATIVA A1
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

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).

BENS PARA REVENDA. AQUISIÇÃO/RECEPÇÃO. COOPERATIVAS FILIADAS. CRÉDITOS. DESCONTOS. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição/recepção de bens (mercadorias) de cooperativas singulares, inclusive de cooperado pessoa física, não implica operação de compra e venda e sim ato cooperativo, que é isento das contribuições para o PIS e COFINS, assim, tal aquisição não gera créditos destas contribuições.

CREDITAMENTO. FRETE ADQUIRIDOS DE ASSOCIADOS/COOPERADOS. POSSIBILIDADE.

Fretes adquiridos de associados/cooperados dá direito ao desconto de créditos, desde que, contratados com pessoas jurídicas e tributados pela contribuição para o PIS e para a Cofins.

CRÉDITO. DESPESAS COM FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

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 saída na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre os fretes adquiridos de associados/cooperados, reverter a glosa de fretes na aquisição de bens adquiridos com suspensão do pagamento das contribuições e para reconhecer o direito à atualização monetária, pela taxa Selic, do ressarcimento deferido, após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco. E, por voto de qualidade, negar provimento à reversão das glosas sobre os fretes relativos à transferência de produtos e mercadorias entre os estabelecimentos. Vencidos os Conselheiros Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Junior e Juciléia de Souza Lima, que davam provimento neste tópico. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-013.386, de 26 de setembro de 2023, prolatado no julgamento do processo 10925.901448/2018-10, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Júnior, Sabrina Coutinho Barbosa, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente) e Juciléia de Souza Lima.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário contra o indeferimento de Pedido de Ressarcimento de Créditos das contribuições (PIS/COFINS) através de PER/DCOMP.

Em sede de verificação do crédito pleiteado, registrou-se divergências, as quais motivaram as seguintes glosas:

- Aquisições de bens para revenda adquiridos de cooperados/ associados;
- Aquisições de bens utilizados como Insumos: Crédito apurado sobre fretes na aquisição de bens para revenda e insumos para produção, de pessoas físicas e cooperados/associados, e sobre fretes relativos à aquisição de bens não comprovada

- Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda: Crédito apurado sobre fretes relativos a transferências de bens e mercadorias entre os estabelecimentos da interessada
- Crédito Presumido – Atividades Agroindustriais: Crédito presumido decorrente de aquisição de suínos (NCM 01.03) com percentual de presunção de 60%, quando o percentual correto seria 35%;
- Crédito Presumido – Estoque de Abertura: Crédito presumido relativo aos estoques de abertura apurado com a utilização das alíquotas de 1,65% e 7,6%, quando as alíquotas previstas na legislação são de 0,65% e 3,0%
- Apropriação dos Créditos: necessidade de observar o “rateio proporcional”, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns;

Cientificada do despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, a qual foi julgada improcedente pela Delegacia Regional de Julgamento. Irresignada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário a este Tribunal, no qual, em sua defesa alega:

- (i) não há vedação legal para o direito de crédito decorrente das aquisições de bens para revenda de associados/cooperados;
- (ii) na AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS, insurge-se contra as seguintes glosas:
 - (ii.1) Fretes nas aquisições de Bens para Revenda e de Bens utilizados como Insumos adquiridos de Associados/Cooperados e/ou Pessoas Físicas;
 - (ii.2) Fretes na aquisição de Bens para Revenda e de Bens utilizados como insumos que foram adquiridos sem o pagamento das contribuições;
- (iii) quanto às DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA
 - (iii.1) Fretes relativos à transferência de produtos e mercadorias entre os estabelecimentos da empresa e de produtos acabados;
- (iv) Devoluções sobre vendas;
- (iv) Por fim, requer a atualização do crédito pela taxa Selic desde o 361º dia a partir do protocolo até o efetivo ressarcimento.

Em suma, é o Relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3301-013.387 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901449/2018-56

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à glosa dos fretes adquiridos de associados/cooperados, à glosa de fretes na aquisição de bens adquiridos com suspensão do pagamento das contribuições e ao valor ser ressarcido deve ser aplicada SELIC, contada após escoado o prazo de 360 dias da formulação do pedido, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a ausência de preliminares prejudiciais de mérito do Recurso, passo a apreciá-lo.

DAS GLOSAS

Das aquisições de bens para revenda adquiridos de cooperados/ associados

As glosas decorrentes das aquisições de bens para revenda adquiridos de cooperados/ associados se deram por razões diversas como demonstra o relatório da fiscalização.

Também afirma a fiscalização, ratificada pelo julgador “a quo”, que glosou da base de créditos de PIS/Pasep e de COFINS, valores relativos a mercadorias para revenda, adquiridos de cooperados, sob o fundamento de que é vedada a apropriação de créditos sobre tais aquisições, nos termos dos incisos I e II, do art. 23, da IN SRF nº 635/2006.

A própria recorrente reconhece que o assunto trata-se, meramente, de questão de fundo de direito.

Todavia, o assunto não é novo, nem controverso dado que, recentemente, esta Turma, na sessão de 25/07/2023, decidiu, por unanimidade, negar provimento ao tópico recursal relatado pelo Ilustre Conselheiro Adão Vitorino de Moraes no acórdão nº 3301-012.884, o qual passo a transcrever:

“Os atos cooperativos, ou seja, aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados/cooperados, pessoas físicas e/ ou jurídicas, não constituem operação de mercado e, conseqüentemente, não implicam contrato de compra e venda de produtos, conforme art. 79 da Lei nº 5.764/71.

No julgamento do REsp nº 1.141.667, sob a sistemática dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/2015, o STJ decidiu que não incide PIS e Cofins sobre os denominados “atos cooperativos típicos”, nos termos do art. 79 da Lei 5.764/71.

Especificamente, em relação às sociedades cooperativas de produção agropecuária e industrial, a IN RFB nº 635/2006, art. 23, incisos I e II, reconheceu o direito de estas sociedades excluírem da base de cálculo do PIS e da Cofins, inclusive sob o regime não cumulativo, os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização dos produtos entregues à cooperativa. Essa exclusão foi mantida nas demais IN, conforme consta do art. 292 da IN RFB Nº 1.911/2019, literalmente:

Art. 292. Sem prejuízo das exclusões aplicáveis a qualquer pessoa jurídica, de que tratam os arts. 27 e 28, bem como da especificada para as sociedades cooperativas no art. 291, as sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 5.764, de 1971, art. 79, parágrafo único; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15; Lei nº 10.676, de 2003, art. 1º, caput e § 1º; e Lei nº 10.684, de 2003, art. 17):

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

(...)

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos;

(...)

VII - os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da comercialização pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária.

§ 9º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário de que trata o inciso VII do caput os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

Por sua vez, o § 2º, inciso II, do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente, veda expressamente o desconto de créditos sobre aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Dessa forma, a glosa de créditos descontados das aquisições de bens para revenda adquiridos de cooperados/ associados deve ser mantida.

Das aquisições de bens utilizados como Insumos e o conceito de insumo

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(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”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

Restou pacificada no STJ a tese que: *“o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.*

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional:

"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."

Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "teste de subtração" deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

"15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que

decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

Dos fretes cujas mercadorias não constam nas Linhas 01 e/ou 02, das Fichas 06-A e 16-A, do DACON

A respeito dos fretes, a Recorrente insurge-se contra as seguintes glosas:

Dos fretes adquiridos de associados/cooperados

Relata fiscalização ter encontrado inconsistências diz respeito aos fretes na aquisição de bens para revenda e insumos para produção informados na linha 02 do Dacon. Não há previsão legal expressa para a apropriação de créditos relativos ao frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias para revenda e de insumos para produção. Somente há previsão para o desconto do crédito relativo ao frete, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, c/c o art. 15, inciso II, dessa mesma lei.

Com base nesse critério, foram glosados todos os fretes referentes a aquisições de associados/cooperados, visto que tais aquisições não dão direito a crédito por força do disposto no art. 79 da Lei nº 5.764/71.

Todavia, entendo que o desconto de créditos das contribuições sobre os custos de insumos utilizados na produção dos bens destinados à venda está previsto no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Os fretes incorridos na operação de compra de insumos, suportados pelo adquirente, integram o custo da matéria-prima adquirida.

Assim, a parte da matéria-prima onerada pelas contribuições dá direito ao desconto de créditos, desde que, contratados com pessoas jurídicas e tributados pela contribuição para o PIS e para a Cofins, . Dessa forma, a glosa dos créditos sobre custos dos fretes incorridos com a aquisição de insumos, ainda que desonerados das contribuições, deve ser revertida.

Glosa de Fretes na aquisição de bens utilizados como insumos que foram adquiridos com suspensão do pagamento das contribuições

A Recorrente contesta a glosa do crédito sobre fretes contratados com pessoas jurídicas vinculados às aquisições de farelo de soja (NCM 23040090), utilizado como insumo na produção de ração, sob o argumento de que esse insumo fora adquirido com suspensão do pagamento das contribuições. A glosa correspondente se deu em razão de não ter sido reconhecido o direito ao crédito nas aquisições do referido insumo.

A Contribuinte pondera, conforme já referido no tópico anterior, que nos termos do art. 3º, incisos I e II, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, é autorizado o desconto de crédito de PIS/Pasep e de Cofins, nas aquisições de mercadorias para revenda e de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Nessa perspectiva, pelo fato de o frete de integrar o custo dos bens (destinados à revenda ou utilizados como insumo de produção), também gera direito ao desconto de crédito, desde que contratado com pessoa jurídica e cujo ônus tenha sido suportado pelo adquirente.

O julgador de piso, por sua vez, entendeu que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item.

A meu ver, e, com a devida vênia, existe um equívoco de interpretação cometido pelo julgador de piso, pois as despesas comerciais com armazenagem e fretes na operação de venda têm disciplina própria prevista no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, não estando vinculadas a um outro direito de crédito, existem por si, melhor explicando, não são acessórios de nada, simplesmente, por conta de previsão legal expressa, independentemente, do tratamento tributário dado à mercadoria comercializada.

A meu ver, a decisão do julgador de piso constituiu uma restrição ao uso do crédito inexistente na Lei nº 10.833/03. Pois, apesar do produto não ser sujeito a tributação de PIS e COFINS, o frete o é, o serviço de transporte prestado pela transportadora contratada pela Impugnante será tributado em PIS/COFINS devido por aquela, sobre o valor pago pela Recorrente. O valor aqui creditado será lá tributado, mantendo a lógica da não cumulatividade, no momento em que o creditamento aqui é negado e a tributação lá é mantida, quebra-se, sem fundamento legal, a não cumulatividade prevista na Lei nº 10.833/03.

Contudo, haja vista não haver controvérsia nos autos sobre os custos suportados pela Recorrente com relação aos fretes sobre os quais pretende o creditamento, e, considerando os mesmos fundamentos acima reproduzidos, merece ser reconhecido o direito creditório para reverter a presente glosa.

Dos fretes na aquisição de bens para revenda ou de insumos para produção

A Manifestante afirma tratar-se de aquisições de mercadorias para revenda ou de insumos de produção, como leite cru, suínos, laranjas, cereais (revendidos ou utilizados como matéria-prima na fabricação de rações) e frutas e verduras, que não foram informadas nas Linhas 01 e/ou 02, das Fichas 06-A e 16-A, do DACON, porque se trata de mercadorias isentas, não tributadas, alíquota zero, com o pagamento das contribuições suspenso, etc.

No que se refere aos fretes da Linha 1 e 2, a relata fiscalização:

Também foi realizado cruzamento de dados entre as memórias de cálculo de fretes e as memórias de cálculo de bens para revenda e bens utilizados como insumo, tendo sido glosados todos os fretes cujas notas fiscais dos produtos transportados não constam nas memórias de cálculo de bens para revenda ou de insumos. Ou seja, foram glosados todos os fretes que não se referem a bens para revenda ou a bens utilizados como insumos informados nas linhas 01 ou 02 do Dacon.

No que pese a Recorrente afirmar, ainda, que o direito de apropriar créditos de PIS/Pasep e de COFINS sobre fretes existe tanto na atividade industrial quanto na comercial, sendo que, em relação ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, o frete integra o custo de aquisição dos referidos bens e, nesta condição, compõe a base cálculo dos créditos das contribuições.

Aqui, que a glosa também decorreu da ausência de provas da efetividade das operações.

A glosa dos fretes decorrem das aquisições de bens não comprovadas, cujas mercadorias não constam nas Linhas 01 e/ou 02, das Fichas 06-A e 16-A, do DACTON, houve, portanto, glosa de créditos relativos a insumos cujos dispêndios correspondentes não foram comprovados.

Não se questiona, nesse caso, se se trata de bens adquiridos com ou sem a incidência das contribuições, já que sequer houve a comprovação do dispêndio.

Houve glosa de créditos relativos a fretes pagos na aquisição de bens cujo dispêndio correspondente não foi comprovado. A lógica da glosa é a mesma até aqui evidenciada, qual seja: sem comprovação do dispêndio relativo a um bem, não há direito ao crédito sobre o seu valor da aquisição. Assim, o que compõe esse custo de aquisição não gerará, consequentemente, direito a crédito.

Considerando que a Recorrente nada trouxe para contrapor-se ao trabalho da fiscalização, as glosas sobre tais fretes, por ausência de provas, merecem manter-se hígidas.

Despesas de Armazenagem e Fretes

Dos Fretes relativos à venda de mercadorias não comprovadas

A Recorrente insurge-se contra a glosa dos créditos sobre fretes vinculados a operações de venda.

Adianto-me que a presente questão trata-se de questão probatória.

Portanto, para comprovação, a Recorrente apresentou amostragem de documentos acostados em anexo à manifestação de inconformidade, “consubstanciada pelos CTRC’s, as respectivas notas fiscais transportadas, bem assim o relatório dos Cupons Fiscais de venda de mercadorias com os CTRC’s vinculados a essas vendas”.

Todavia, o único Conhecimento de Transporte apresentado indica, como nota fiscal que acompanha a mercadoria transportada, número que não corresponde às cópias de notas fiscais apresentadas em seguida. Ou seja, não constam nos autos, portanto, elementos que comprovem a alegação.

Sendo assim, por ausência de provas, nego provimento ao presente tópico recursal.

A Manifestante afirma tratar-se de aquisições de mercadorias para revenda ou de insumos de produção, como leite cru, suínos, laranjas, cereais (revendidos ou utilizados como matéria-prima na fabricação de rações) e frutas e verduras, que não foram informadas nas Linhas 01 e/ou 02, das Fichas 06-A e 16-A, do DACON, porque se trata de mercadorias isentas, não tributadas, alíquota zero, com o pagamento das contribuições suspenso, etc.

Sendo assim, por ausência de provas, nego provimento ao presente tópico recursal.

Apropriação de créditos – rateio proporcional – Da reclassificação dos Créditos Relativos a Mercadorias para Revenda para o Mercado Interno Tributado. Das devoluções de venda

A Recorrente alega que a decisão recorrida merece reforma por ter alocado, exclusivamente, no mercado interno, à base de cálculo de crédito de PIS/Pasep e COFINS no valor de R\$ 476.191,75, efetuada sobre as devoluções de vendas. Ou seja, a autoridade fiscal procedeu com a reclassificação de todo o crédito relativo às aquisições de bens para revenda, exclusivamente, à receita do Mercado Interno Tributado.

Insurge-se a Recorrente contra o método utilizado pela Autoridade Fiscal que considerou que “o critério do rateio proporcional aplica-se apenas aos custos, às despesas e aos encargos comuns, que são aqueles que podem estar vinculados a mais de tipo de receita. Por sua vez, o critério (rateio proporcional) não se aplica aos encargos não comuns, os quais é possível determinar de forma inequívoca sua vinculação exclusivamente a apenas um tipo de receita.

No presente caso, por haver custos, despesas e encargos comuns a diversas espécies de receitas (exportação e mercado interno (tributadas e não tributadas)), os critérios de determinação de vinculação dos créditos a cada espécie de receita são os mencionados pelos §§ 7º a 9º do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e do § 3º do artigo 6º da Lei nº 10.833, de 2003:

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a 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..

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.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

A regra posta no dispositivo supratranscrito se refere aos casos em que a pessoa jurídica está submetida aos dois regimes de tributação do PIS/Pasep e da Cofins, ou seja, está submetida ao regime de tributação cumulativo e não cumulativo, para o mesmo período de apuração.

No entanto, verifica-se que a referência aos §§8º e 9º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, pelo §3º do artigo 6º, da mesma lei, determina que os comandos que disciplinam a determinação de vinculação dos créditos, quando houver receita submetida ao regime cumulativo e não cumulativo, sejam aplicados igualmente para os casos em que a contribuinte auferir receitas no mercado externo e interno.

Aqui assiste razão o julgador de piso, os dispositivos trazem condicionantes específicas para sua aplicação, não dispondo sobre uma realidade única, pois, ao contrário do que alega a Recorrente, a autoridade fiscal não agiu discricionariamente, mas fez o que a legislação determina, ou seja, quando possível identificar quais custos, despesas e encargos são vinculados a receitas de vendas no mercado interno tributado, tais dispêndios foram vinculados integralmente às receitas para as quais concorreram. E somente aplicou o método do rateio proporcional entre as receitas de exportação e receitas do mercado interno, tributado e não tributado, quando os custos, as despesas e os encargos eram comuns a essas receitas, sem possibilidade de apropriação direta.

Ainda, considera a Recorrente, uma vez, que assegurado o direito de recuperação do crédito sobre as devoluções, este crédito passa a compor o montante do crédito acumulado na conta gráfica do contribuinte e, de acordo com o art. 16 da Lei nº 11.116/2015, eventual saldo credor de PIS/Pasep e de COFINS acumulado no final do trimestre calendário, pode ser objeto de compensação com outros tributos ou de ressarcimento, na proporção das receitas de mercado interno não tributado.

Entende que a lei estabelece que todo o saldo credor decorrente de créditos autorizados pelo art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 pode ser objeto de compensação com outros tributos ou de ressarcimento, já que a lei não excepciona ou exclui, o crédito decorrente das devoluções de vendas, do montante do crédito passível de ressarcimento e não há qualquer previsão legal para que referidos créditos estejam vinculados exclusivamente as receitas tributadas no mercado interno.

Para a Recorrente, dada a ausência de contabilidade integrada de custos, o método adotado de apropriação dos créditos foi o chamado “rateio proporcional”, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta no mercado interno tributado, mercado interno não tributado, mercado externo e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Por força do disposto no art. 16 da Lei nº 11.116/2005 e no art. 6º da Lei nº 10.833/2003, apenas os créditos vinculados às receitas de vendas não tributadas no mercado interno (Mercado Interno Não Tributado) e as de exportação (Mercado Externo) são passíveis de utilização na compensação com débitos próprios relativos a outros tributos e contribuições administrados pela RFB ou em pedido de ressarcimento.

Por sua vez, os créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno (Mercado Interno Tributado) somente poderão ser utilizados para o desconto das próprias contribuições, conforme literalidade do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ainda, quanto aos créditos relativos a Devolução de Vendas, tendo em vista que o inciso VIII do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto naquelas leis, conclui-se que todo o crédito em questão vincula-se, necessariamente, à receitas tributadas no mercado interno, sendo portanto não ressarcível.

Sendo assim, neste tópico recursal, o acórdão recorrido não merece reforma.

Aquisições de insumos com suspensão das contribuições, do estorno e de sua base de cálculo

Primeiramente, a fiscalização glosou aquisições de insumos utilizados na fabricação de rações para animais.

As aquisições desses insumos agropecuários destinados à produção de rações (mercadoria classificada no capítulo 23 da NCM) são sujeitas à suspensão do pagamento das contribuições nos termos do art. 8º e 9º, da Lei nº 10.925/2004.

Dessa forma, tendo em vista que nos termos do inciso II, do § 2º, do art. 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições não geram direito a créditos.

Daí, corretamente, a fiscalização efetuou o cálculo do estorno do crédito em relação ao valor total da venda de rações classificadas no código 2309.90 da NCM, utilizadas na alimentação de suínos (NCM 01.03) e de aves (NCM 01.05).

Ante o indeferimento do aproveitamento do direito de crédito supramencionado, entendo restarem prejudicadas as discussões quando ao estorno e sua base de cálculo.

No presente tópico, não há reforma a fazer no acórdão recorrido.

Da Correção Monetária

Por fim, no que cerne ao pleito pela correção monetária, o tema também não é novo nesta Turma, tendo já, por diversas vezes, sido decidido, aqui, nesta ocasião, pelo brilhante voto, transcrevo as lições do Ilustre Conselheiro Salvador Cândido Brandão Júnior, no Processo nº 10120.909097/2011-76, faço

dele as minhas razões decidir para dar provimento ao presente tópico recursal, “*in litteris*”,:

“ Entendo estar correta a aplicação da SELIC em caso de obstáculo ao ressarcimento por parte da Fazenda Pública, criando embaraço ao crédito após a apresentação do pedido de ressarcimento, como no caso concreto.

No entanto, ainda é preciso esclarecer alguns pontos, pois, especificamente para PIS e COFINS, este E. CARF editou uma súmula que afasta a aplicação de correção monetária ou juros aos pedidos de ressarcimento:

Súmula CARF nº 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Peço vênica para transcrever os dispositivos mencionados na súmula acima:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

[...]

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:

[...]

VI - no art. 13 desta Lei.

No entanto, em meu sentir, referidos dispositivos têm aplicação apenas para os créditos escriturais do regime não cumulativo, utilizados para deduzir do PIS e da COFINS devidos pela incidência dos tributos em cada período de apuração.

Enquanto no regime da não cumulatividade, os créditos não podem ter correção monetária, já que não há mora da Fazenda. Dispositivo semelhante não existe para o IPI e gerou uma questão judicial até ser pacificada pelo REsp 1.035.847/RS, no sentido de que a correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.

No entanto, uma vez acumulados os créditos de IPI e formulado o pedido de ressarcimento, o obstáculo da Fazenda Pública representa a mora, sendo devida a aplicação da correção monetária, conforme entendimento firmado na Súmula STJ 411:

É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco

Recentemente, esse mesmo racional adotado para o IPI foi adotado para os créditos não cumulativos do PIS e da COFINS, em sede de recursos repetitivos, no REsp nº 1.767.945/PR, relator ministro Sérgio Kukina, tendo sido fixada a seguinte tese:

*TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de **tributo sujeito ao regime não cumulativo** ocorre*

somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)" (grifei)

Utiliza como fundamento o decidido no EREsp 1.461.607/SC quando foi conferido o direito de aplicação da SELIC para créditos escriturais de PIS e COFINS após escoado o prazo de 360 dias para a Fazenda responder o pedido de ressarcimento. O voto ainda transcreve diversos outros julgamentos do STJ conferindo o direito aos juros e correção monetária para créditos de PIS e COFINS, utilizando como fundamento o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 e utilizando como base as decisões relativas ao crédito escritural de IPI, aplicando a Súmula STJ 411 e o repetitivo REsp 1.035.847/RS.

O embate travado na corte não foi se a SELIC é ou não aplicável, mas, sim, a partir de quando a correção monetária e juros são aplicados: se do protocolo do pedido de ressarcimento (Min. Mauro Campbell e Min. Regina Helena Costa) ou após transcorrido os 360 dias, restando vencedor o entendimento pelos 360: "Com a devida vênia, tenho que esperar o transcurso do prazo de 360 dias não equivale a equiparar a correção monetária a uma sanção, mas sim conceder prazo razoável ao fisco para averiguar se o pedido de ressarcimento protocolado vai ser confirmado ou rejeitado."

Consta do voto uma discussão sobre os artigos 13 e 15, VI, da Lei n. 10.833/2003 retro transcritos, inclusive mencionando a Súmula CARF n. 125, para contextualizar que os créditos escriturais do regime da não cumulatividade não podem sofrer correção monetária. No entanto, uma vez acumulados os créditos, como admitido pelo art. 6º, I, § 2º, da Lei 10.833/2003, e o contribuinte formula um pedido de ressarcimento, deve-se aplicar o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007. Peço vênia para transcrever alguns trechos do voto:

Assim, considerando que o STJ já havia decidido que: (I) os créditos decorrentes do princípio da não cumulatividade possuem natureza escritural; (II) essa natureza só pode ser desconfigurada acaso seja comprovada a resistência ilegítima do fisco; e (III) o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para analisar os pleitos de compensação/ressarcimento de créditos é 360 dias, começou a aportar ao Judiciário a seguinte questão: qual o marco inicial para eventual incidência de correção monetária nos pleitos de compensação/ressarcimento formulados pelos contribuintes: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007?

[...]

Foi então que essa questão controvertida foi novamente submetida à Primeira Seção deste STJ, pelo julgamento do EREsp 1.461.607/SC, tendo se sagrado vencedor o entendimento de que "o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito de PIS/COFINS não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco". [...]

Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

Debatido artigo legal tem a seguinte redação:

Art. 24 da Lei 11.457/2007. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

[...]

Com efeito, **a regra é que no regime de não cumulatividade os créditos gerados por referidos tributos são escriturais e, dessa forma, não resultam em dívida do fisco com o contribuinte.**

Veja-se o que dispõe o art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003, que versa sobre a COFINS: "O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição." (vide ainda o art. 15, II, dessa mesma lei: "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: [...] II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;").

Ratificando essa previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou o Enunciado sumular n. 125, o qual dispõe que, "No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003."

...

A leitura do teor desses artigos deixa transparecer, isso sim, a existência de vedação legal à atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes do referido aproveitamento de crédito - seja qual for a modalidade escolhida pelo contribuinte: dedução, compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro.

Convém ainda lembrar que a própria Corte Constitucional foi quem definiu que a correção monetária não integra o núcleo constitucional da não cumulatividade dos tributos, sendo eventual possibilidade de atualização de crédito escritural da competência discricionária do legislador infraconstitucional.

...

Dessa forma, na falta de autorização legal específica, a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural.

...

Além disso, apenas como exceção, **a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, consequentemente, pela possibilidade de sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito, como, por exemplo, se houve necessidade de o contribuinte ingressar em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento (o que acontecia com certa frequência nos casos de IPI); ou o transcurso do prazo de 360 dias de que dispõe o fisco para responder ao contribuinte sem qualquer manifestação fazendária.**

Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente quando caracterizado o ato fazendário de resistência ilegítima, no caso, o transcurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo sem apreciação pelo Fisco. (grifei)

E a tese fixada se refere a qualquer tributo não cumulativo, na medida em que o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 não trouxe um tratamento para um tributo específico, como o IPI:

*3. Tese a ser fixada em repetitivo Em suma, para os fins do art. 1.036 do CPC/2015, este relator propõe a fixação da seguinte tese em repetitivo, sem necessidade da modulação de que trata o art. 927, § 3º, do mesmo Codex: "**O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)**" (grifei)*

O REsp nº 1.767.945/PR, julgado em sede de recursos repetitivos, teve seu acórdão publicado em 06/05/2020 e transitado em Julgado em 28/05/2020, ou seja, após a Súmula CARF n. 125.

Com isso, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos recursos repetitivos, deverão ser obrigatoriamente reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme determina o art. 62, § 2º, do Regimento Interno.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

E a resistência ilegítima resta configurada após 360 dias contados da data do pedido de ressarcimento, configurando a partir de então, a mora da Fazenda Pública, nos termos do que decido pelo STJ".

Quanto aos créditos sobre despesas de fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Peço vênica à eminente Relatora para divergir quanto ao tema créditos sobre despesas de fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.

Como é sabido, o tema encontra controvérsia, inclusive, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que apresentou alteração em seu posicionamento em mais de uma ocasião, seja por mudança de entendimento de membro, seja por alteração de composição, contudo, os julgamentos caracterizam-se pela falta de consenso.

Após esta pequena introdução, adoto como razões de decidir o voto vencedor do exímio Conselheiro Rosaldo Trevisan, em recente decisão da 3ª Turma da CSRF em 16 de março de 2023, no julgamento do Processo nº 10920.000555/2011-94, formalizado através do Acórdão nº 9303-013.778, o qual passo a transcrever:

“Não se pode afirmar, categoricamente, qual é a posição conclusiva na apreciação de tal tema, na CSRF. Aparentemente, na composição recente da 3ª Turma da CSRF, metade dos conselheiros (Cons. Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Ana Cecília Lustosa da Cruz) entende que tal crédito seria duplamente admissível, tanto com base no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições

(“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”), quanto com base no inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”).

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, ao contrário da CSRF, de jurisprudência inconstante e até titubeante em relação ao assunto, 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 1º.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.

Diante do exposto, no que se refere ao tema aqui em análise, voto por conhecer e, no mérito, **para dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, restabelecendo a glosa fiscal em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.” (destaques no original).

Em outro recente julgado, a 3ª Turma da CSRF firmou o entendimento materializado na ementa parcial abaixo reproduzida:

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os gastos com transporte e manuseio por operador logístico de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo e não estarem dentre as exceções justificadas. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como fretes do Inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.”

(Acórdão nº 9303-013.957, Processo nº 10665.720321/2008-20, sessão de 13 de abril de 2023, Conselheira Liziane Angelotti Meira)

De acordo com a legislação do PIS/COFINS não cumulativo, o serviço de frete que concede direito a desconto de crédito das contribuições se dá, somente, em duas hipóteses:

1. no art. 3º, II, das leis de regência, quando enquadrado como serviço adquirido como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou
2. no art. 3º, IX e art. 15, da Lei nº 10.833/03, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Apesar da existência de duas regras legais que autorizem o crédito, não existe a possibilidade de utilização indiscriminada do serviço de frete. A lógica do regramento é a relação com o produto a ser vendido ou com o serviço a ser prestado. Nesse sentido, ou o frete liga-se, intimamente, às matérias-primas adquiridas, que serão transformadas no bem acabado, ou o frete vincula-se ao produto finalizado, precisamente na operação de venda.

Portanto, a legislação em comento não prevê o creditamento para o caso do serviço de frete de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, do que se conclui como indevida a inclusão na base de cálculo dos créditos.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre os fretes adquiridos de associados/cooperados, reverter a glosa de fretes na aquisição de bens adquiridos com suspensão do pagamento das contribuições e para reconhecer o direito à atualização monetária, pela taxa Selic, do ressarcimento deferido, após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, e manter as glosas dos créditos sobre as despesas com fretes de transferência de mercadorias acabadas entre estabelecimentos do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator