



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.723583/2015-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-012.935 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2023
Recorrente KAEFER AGRO INDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

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.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

PALLETS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, os palletes como embalagem utilizados para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições. No entanto, caso se trate de pallets utilizados para o armazenamento de mercadorias no estoque, utilizados pela contribuinte continuamente, isto é, sem que seja remetido no transporte e sem o posterior retorno ou consumo, o pallet deve ser escriturado no ativo e o crédito apurado por despesas de depreciação ou integral, nos termos da lei.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, dão direito ao creditamento.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS AGROINDUSTRIAIS.

A partir de 01/01/2011, o direito ao crédito presumido relativo às aquisições de insumo para a produção das mercadorias ou produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, somente é aplicável em relação às receitas de exportação.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento para reverter as glosas de crédito (1) referente a utilização de embalagens de transporte “Pallets OneWay”, (2) sobre serviço de despacho, serviço de inspeção e monitoramento, serviço de emissão de certificado, dentre outros. Vencido o Conselheiro Jose Adão Vitorino de Moraes. Por voto de qualidade, negar provimento quanto à reversão dos créditos sobre as despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa. Vencidos os Conselheiros Laercio Cruz Uliana Júnior, Ari Venramini e Jucileia de Souza Lima. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe. Por maioria de votos, negar provimento sobre ferramentas e aparelhos de uso geral. Vencida a Conselheira Sabrina Barbosa Coutinho, que dava provimento quanto ao crédito sobre despesas com compressores, balanças, bombas, guilhotinas e medidores.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Jose Adao Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, transcrevo o relatório da decisão DRJ:

A análise do pleito da interessada (PER e Dcomp vinculadas) foi realizada pela unidade de jurisdição da contribuinte (Delegacia da Receita Federal de Cascavel-Safis), com base no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) 09.1.03.00-2015-00681-4, a qual, conforme o Termo de Auditoria Fiscal, de 05 de agosto de 2016, reconheceu a existência parcial do direito creditório solicitado, no valor total de R\$ 2.113.551,76.

Ainda, com base nas conclusões da auditoria fiscal (termo acima citado), a autoridade a quo emitiu as seguintes decisões administrativas relativas ao direito creditório e às compensações a ele vinculadas:

Despacho Decisório nº 89/2016 (Safis), de 05 de agosto de 2016, por meio do qual reconheceu a existência do direito creditório identificado na auditoria fiscal, ou seja, no valor R\$ 2.113.551,76, com a observação de que esse crédito deveria ser corrigido monetariamente em razão de segurança obtida no Mandado de Segurança nº 5001511.71-2016.4.04.7005/PR;

Adendo Retificador ao Despacho Decisório nº 89/2016 (Safis), de 09 de agosto de 2016, por meio do qual retificou parcialmente a conclusão proferida no despacho decisório mencionado, fazendo constar que o presente processo não se encontrava albergado pelo Mandado de Segurança nº 5001511.71-2016.4.04.7005/PR, uma vez que a cláusula de correção determinada pelo Mandado de Segurança contemplava tão somente os pedidos relativos ao 3º e 4º trimestres de 2014.

Despacho Decisório nº 686/2016 (Saort), de 16 de agosto de 2016, por meio do qual:

homologou integralmente as compensações declaradas nas Dcomp nº 04916.42357.170914.1.3.19-6025, nº 09286.47966.300115.1.3.19-8206 e nº 22996.97636.020215.1.3.19-2741;

reconheceu o direito ao ressarcimento de saldo credor, no valor de R\$ 967.430,15, destacando que ele deve ser utilizado na compensação de ofício, conforme previsto no art. 61 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, ou ressarcido em espécie ao contribuinte.

Ressaltou que, em face do decidido no Mandado de Segurança 5005827-64.2015.4.04.7005/PR, a compensação de ofício não deve ocorrer em relação a débitos com exigibilidade suspensa, incluídos os débitos regularmente parcelados; e

Ressaltou que, em consonância com as previsões contidas nos art. 13 e 15, inciso VI, da Lei nº 10.833/2003, não existe incidência de atualização monetária ou juros sobre o saldo credor reconhecido.

Termo de Auditoria Fiscal

Consoante se verifica acima, as decisões administrativas, relativas ao reconhecimento parcial do direito creditório, tiveram por base as conclusões constantes do Termo de Auditoria Fiscal, de 05 de agosto de 2016, o qual é resumido a seguir.

Primeiramente, é de se notar, que no citado procedimento fiscal foram analisados todos os pedidos de ressarcimento das contribuições cumulativas (PIS e Cofins) do ano de 2014, ou seja, a ação fiscal desenvolvida junto à contribuinte visou a verificação do direito creditório relativo aos quatro trimestres do ano de 2014 das duas contribuições não cumulativas (PIS e Cofins), os quais foram solicitados por meio de quatro pedidos de ressarcimento - PER do PIS/Pasep e outros quatro da COFINS. De se notar, também, que para

verificação dos direitos creditórios pleiteados foram analisados os registros da Escrituração Fiscal Digital relativa ao PIS/PASEP e à Cofins (EFD-Contribuições) e todos os documentos, declarações, planilhas, esclarecimentos e arquivos em meio magnético, apresentados pela interessada durante o procedimento fiscal. Ademais, é de se destacar que todos os documentos coletados (intimações efetivadas no curso dos trabalhos de auditoria, bem como as respectivas respostas) foram juntados num único processo eletrônico auxiliar, de nº 10935.722155/2016- 89.

No mencionado termo de auditoria, observa-se que a fiscalização relata, de forma detalhada, como a análise dos direitos creditórios foi realizada. Narra, dentre outros pontos, a atividade econômica explorada pela contribuinte, a fundamentação legal para o pedido e as intimações, reintimações e respectivas respostas e documentos apresentados pela contribuinte. Descreve, também, as análises de auditoria realizadas e as apurações das bases de cálculo dos créditos, básicos e presumidos, e as apurações dos créditos não cumulativos reconhecidos. Ademais, menciona tanto os documentos utilizados na análise quanto a legislação que fundamenta os ajustes e glosas efetivadas (em relação às informações constantes da Escrituração Digital) nos períodos auditados.

Do citado procedimento fiscal, cabe destacar o método de análise empregado pela fiscalização, o qual, consoante o contido no item 6. Considerações Gerais Antes da Análise, foi realizado por meio de três fases distintas a saber:

“1ª) Análise Preliminar. Nesta etapa são comparados os valores dos créditos mencionados nos Pedidos de Ressarcimento com aqueles resumidos nos Blocos M100 e M500 da escrituração fiscal digital (EFDContribuições) e a consistência da base de cálculo escriturada nos Blocos M105 e M505 com os documentos e operações escrituradas nos Blocos A a F desse mesmo arquivo;

2ª) Análise das Composições. Nesta etapa é analisada a conformidade dos documentos e operações escrituradas como base de cálculo dos créditos com a legislação fiscal e com os documentos-suporte, quer sejam digitais, quer sejam físicos;

3ª) Apuração dos Créditos. Nesta etapa são apurados os créditos básicos e créditos presumidos calculados sobre as mercadorias, insumos, despesas e encargos acatados pela Auditoria- Fiscal. Na sequência, verifica-se o cálculo das contribuições e as compensações registradas no sistema, para, ao final, evidenciar o saldo disponível para ressarcimento.”

No tocante a primeira fase, conforme o disposto no item 7. Análise Preliminar, constata-se que: (i) a comparação dos valores dos créditos mencionados no PER com aqueles resumidos nos Blocos M100 e M500 da escrituração fiscal digital (EFDContribuições), resultou na identificação de um saldo de crédito escriturado (nas EFD- Contribuições) no valor de R\$ 3.627.920,93, ou seja, R\$ 1.168,83 maior do que o crédito solicitado R\$ 3.626.752,10; e (ii) a verificação da consistência da base de cálculo escriturada nos Blocos M105 e M505 com os documentos e operações escrituradas nos Blocos A a F desse mesmo arquivo, resultou na identificação de uma base de cálculo de créditos (utilizada como parâmetro para os ajustes/glosas) no valor de R\$ 69.483.124,95.

Já em relação a segunda fase (item 8. Análise das Composições da Base de Cálculo), ressalta-se que a auditoria efetivou, primeiramente, um remanejamento dos créditos básicos informados nos EFD-Contribuições. Referido remanejamento, nota-se, foi realizado a partir da composição dos itens por natureza, à semelhança do método anteriormente utilizado quando da vigência dos DACON, sendo os créditos classificados nas seguintes naturezas: 01 – Aquisição de bens para revenda; 02 – Aquisição de bens utilizados como insumo; 03 – Aquisição de serviços utilizados como insumos; 04 – Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor; 05 – Aluguéis de prédios; 06 – Aluguéis de máquinas e equipamentos; 07 -Armazenamento Armazenamento de mercadoria e frete na operação de venda; 10 – Máquinas, equip e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado (pelo preço de aquisição); 12 – Devolução de vendas sujeitas à incidência não cumulativa; e 13 – Outras operações com direito a crédito. Ainda, segundo a fiscalização, “a EFD-Contribuições encaminhada ao SPED apresentava diversas irregularidades que a tornavam imprestável para a análise da procedência dos créditos, sem que antes fosse saneada”, e, portanto, os créditos foram transferidos (reclassificados por natureza) conforme os quadros constantes do tópico 8.1. Do remanejamento de itens.

Dentro da segunda fase ainda, a fiscalização faz diversas considerações sobre o crédito presumido. Nessas considerações destacam-se as seguintes constatações realizadas pela fiscalização:

“Os documentos de aquisição dos insumos sujeitos ao crédito presumido não foram regularmente escriturados na EFD-Contribuições, conforme dispõe as instruções vigentes. O que a interessada fez foi registrar no Bloco F100 tão-somente a base de

cálculo totalizada sujeita ao crédito presumido correspondentes aos CSTs 60 (Mercado Interno) e 62 (Mercado Externo).”

(...)

“Os principais bens produzidos e comercializados pela interessada estão compreendidos nos NCMs 02.03 (carnes de suínos) e 02.07 (carnes de aves) que, como se observa, tornaram-se inaplicáveis no Mercado Interno pela Lei nº 10.925. Adicionalmente, a interessada produz a ração utilizada na alimentação de aves, compreendida no NCM 23.09.90, também citado no mesmo disposto legal e, portanto, também inaplicável no citado mercado.

Os benefícios da Lei 10.925 só alcançam, portanto, os bens produzidos pela interessada não compreendidos na Lei 12.350, como é o caso dos embutidos (NCM 1601.00.00).”

Após, prosseguindo na segunda fase, a fiscalização relata que as bases de cálculo escrituradas nas EFD-Contribuições foram submetidas a dois tipos de crítica, as quais foram denominados de Análise Escritural e Análise Documental.

Na primeira crítica, os registros das mercadorias, insumos, despesas e encargos, foram submetidos a cinco testes pré-programados, conforme as especificações da própria fiscalização abaixo reproduzidas:

“Crítica 1 – Período de apuração: neste teste verificamos se os itens foram adquiridos dentro do período de apuração indicado (trimestre). Documentos de aquisição com até dez dias antes do período também foram acatados. A Auditoria-Fiscal considerou esse período como uma margem suficiente para o transporte e entrada dos insumos no processo produtivo. Documentos apropriados fora desse período são suspeitos e podem ensejar uma tentativa de apropriação do crédito em duplicidade;

Crítica 2 – Itens duplicados: neste teste verificamos se os itens foram computados mais de uma vez, dentro de um mesmo período de apuração, considerando apenas a natureza sob análise; ” Crítica 3 – Natureza jurídica: neste teste verificamos se os itens foram efetivamente adquiridos de pessoas jurídicas, contribuintes do PIS/PASEP e COFINS, e não de pessoas físicas, a não ser, é claro, no que se refere a insumos com direito ao crédito presumido;

Crítica 4 – Transferências internas: neste teste verificamos se as mercadorias e insumos foram objeto de transferência interna entre estabelecimentos da própria interessada;

Crítica 5 – Validação dos itens: neste teste cruzamos as listagens de mercadorias, insumos, despesas e encargos analisadas e validadas previamente pela auditoria, dentro de cada natureza, com os itens escriturados pela interessada na EFD-Contribuições. Ao invés de analisar individualmente os itens escriturados em cada trimestre, optamos, em alguns casos, pela produção de uma tabela de referência anual que englobasse todos os itens sob análise. Essa tabela foi elaborada tendo, como pano de fundo, os registros extraídos da EFD- Contribuições e, como complemento, as informações adicionais prestadas pela interessada mediante intimação. A tabela de referência contém a análise conclusiva da Auditoria-Fiscal quanto à procedência ou não de cada item como gerador de crédito.”

Por sua vez, na segunda crítica (Análise Documental), foram requisitadas amostras dos documentos representativos de cada bloco de registros, sendo que: “Quando compatíveis, os documentos ensejaram a habilitação e a aceitação de todo o bloco. Quando incompatíveis, ensejaram glosas específicas ou de todo bloco ou, ainda, quando necessário, a requisição de documentos e/ou informações complementares.”

Nesse sentido, a fiscalização relata que aplicou os testes (Análise Escritural e Análise Documental) nas bases de cálculo dos créditos básicos (naturezas de 01 a 13), as quais, observa-se, já haviam sido ajustadas nas fases anteriores (análise preliminar e análise das composições das bases de cálculos com o remanejamento de itens). Os resultados dos testes, para cada uma das naturezas (de 01 a 13), constam resumidos a seguir:

- Aquisição de bens para revenda – natureza 01 – nesse item os testes aplicados para validação da base de cálculo não apontaram inconformidades.

Aquisição de Bens Utilizados como Insumo – natureza 02 – Consoante as alegações da fiscalização, a contribuinte registrou como base de cálculo dos créditos todos os bens utilizados em seu processo de produção e não somente aqueles autorizados pela legislação. Os testes aplicados para validação da base de cálculo apontaram a existência de diversas inconformidades, com glosa de 7.612 itens, no montante de R\$

4.163.488,30, restando os itens excluídos (da base de cálculo dos créditos), bem como as razões das glosas, demonstrados no Anexo E. Ainda, conforme a autoridade a quo as glosas efetivadas nessa natureza, foram decorrentes dos seguintes motivos: Glosa 01 – Análises laboratoriais, Glosa 02 – Ativo imobilizado, Glosa 03 – Bem de uso geral, Glosa 04 – Data do documento incompatível, Glosa 05 – Embalagem de transporte, Glosa 06 – Ferramentas e aparelhos de uso geral, Glosa 07 – Higiene e limpeza, Glosa 08 – Indicado como indevido pela própria interessada, Glosa 09 – Manutenção de florestas, Glosa 10 – Manutenção de frota para transporte interno, Glosa 11 – Manutenção predial, Glosa 12 – Não aplicado diretamente na produção, Glosa 13 – Sistema de efluentes e Glosa 14 – Uniformes e equipamentos de proteção.

Aquisição de Serviços Utilizados como Insumo – natureza 03 – De igual forma ao item precedente, a fiscalização alega que a contribuinte registrou como base de cálculo dos créditos todos os serviços utilizados em seu processo de produção e não somente aqueles autorizados pela legislação. Os testes aplicados para validação da base de cálculo apontaram a existência de diversas inconformidades com a glosa de 2.811 itens, no montante de R\$ 6.947.279,17, restando os itens excluídos (da base de cálculo dos créditos), bem como as razões das glosas, demonstrados no Anexo F. Ainda, conforme a autoridade a quo, as glosas efetivadas nessa natureza foram decorrentes dos seguintes motivos: Glosa 01 – Análises laboratoriais, Glosa 02

– Data do documento incompatível, Glosa 03 – Despesa comercial sem direito a crédito, Glosa 04 – Frete interno, Glosa 05 – Higiene e Limpeza, Glosa 06 – Interessada classificou como crédito indevido, Glosa 07 – Item não dá direito ao crédito básico, Glosa 08 – Manutenção de florestas, Glosa 09 – Manutenção de frota para transporte interno, Glosa 10 – Não aplicado diretamente na produção, Glosa 11 – Não corresponde a serviços como insumo, Glosa 12 – Serviços pós-produção, Glosa 13 – Sistema de efluentes, Glosa 14 – Transporte Interno e Glosa 15 - Uniformes e equipamentos de proteção.

Seguindo a marcha processual normal, o feito foi julgado pela DRJ conforme consta em ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, não é suficiente para demonstrar a ocorrência dos fatos alegados na impugnação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a retificação das obrigações acessórias (Dacton, DCTF e EFD-Contribuições) correspondentes.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. VEDAÇÃO.

As embalagens para transporte de mercadorias acabadas são considerados gastos posteriores à finalização do processo de produção e, portanto, não geram direito ao crédito da não cumulatividade da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FERRAMENTAS. VEDAÇÃO.

As ferramentas, bem como os itens consumidos para suas operações, não concedem direito ao crédito das contribuições não cumulativas, posto que não se subsumem no conceito de insumo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. PARTES E PEÇAS. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Os gastos com bens e serviços adquiridos que estejam vinculados a uma das etapas do processo de produção de bens destinados à venda ou utilizados na manutenção de bens do ativo da pessoa jurídica responsáveis pela

produção de insumo ou de bens podem ser considerados como insumos geradores de créditos das contribuições não cumulativas do PIS/Pasep e da Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CUSTOS PÓS-PRODUÇÃO. VEDAÇÃO.

Os custos e despesas utilizados após a finalização do processo de produção ou da prestação do serviço não concedem direito ao crédito das contribuições não cumulativas, uma vez que não se amoldam ao conceito de insumo.

NÃO CUMULATIVIDADE CRÉDITO. FRETES. PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de frete relativas a transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica não concedem direito ao crédito das contribuições não cumulativas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

O direito ao crédito sobre a depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, estende-se a todos os bens responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS AGROINDUSTRIAIS.

A partir de 01/01/2011, o direito ao crédito presumido relativo às aquisições de insumo para a produção das mercadorias ou produtos

classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, somente é aplicável em relação às receitas de exportação.

Manifestação de Inconformidade

Procedente em Parte Direito Creditório

Reconhecido em Parte

Diante do parcial provimento, a contribuinte a pede reforma em síntese das seguintes glosas:

- a) glosa 2, referente à aquisição de ativo imobilizado utilizado no processo produtivo;
- b) glosa 4, sobre o crédito extemporâneo;

- c) referente a utilização de embalagens de transporte “Pallets OneWay”;
- d) glosa 6, sobre ferramentas e aparelhos de uso geral;
- e) glosa 9, referente a manutenção de florestas;
- f) glosa 11, sobre bens adquiridos para manutenção predial da sede da empresa;
- g) natureza 3, glosas 3 e 12, sobre serviço de despacho, serviço de inspeção e monitoramento, serviço de emissão de certificado, dentre outros;
- h) glosas 4 e 14, referentes ao frete e transporte interno;
- i) glosa 7, referente a item que não concede crédito básico;
- j) glosa 8, sobre manutenção de florestas;
- k) glosa 13, referente a energia elétrica e térmica;
- l) glosa de natureza 5, sobre aluguéis de prédios;
- m) glosa referente a aluguel de máquinas e equipamentos, naturezas 5 e 6;
- n) glosa quanto ao crédito presumido de exportação (CST 62 e 60).
- o) atualização pela taxa SELIC;

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Inicialmente não conheço do tópico correção pela taxa SELIC, uma vez que se encontra em discussão judicial (mandado de segurança nº 5004798-71.2018.4.04.7005/PR, da 1ª Vara Federal de Cascavel da Seção Judiciária do Paraná.) como já mencionada pela contribuinte em seu recurso:

O pedido de atualização dos créditos pela SELIC não foi analisado em sede administrativa pelo fato de que a questão de mérito se encontra em discussão no mandado de segurança nº 5004798-71.2018.4.04.7005/PR, da 1ª Vara Federal de Cascavel da Seção Judiciária do Paraná.

Assim, nos termos da sumula 1 do CARF, não conheço em parte do recurso:

Súmula CARF nº 1

Aprovada pelo Pleno em 2006

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. **(Vinculante, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).**

Assim, conheço das demais matérias.

Ainda, verifica-se do despacho decisório que a fiscalização auditou o SPED, os livros contábeis, fiscais e demais documentos, como planilhas, juntadas pela Recorrente durante o procedimento e, como conclusão, realizou diversas glosas relacionadas com os créditos presumidos da agroindústria, tanto no mercado interno, quanto na exportação, nos termos das Leis 10.925/2004 e 12.350/2010.

Ressalta-se que o voto DRJ reverteu diversas glosas considerando o conceito de insumo fixado no RESp n. 1.221.170/PR, Nota SEI/PGFN nº 63/2018 Parecer COSIT nº 5 e IN 1911/2019.

Pois bem, passo realizar análise de item a item.

CONCEITO DE INSUMO

O Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do RESp nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “*O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*” (grifei):

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

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

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

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

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

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

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

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

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

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

Passa-se, então, à análise das glosas

2. GLOSA 2, REFERENTE À AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO UTILIZADO NO PROCESSO PRODUTIVO;

Não assiste a mesma sorte em relação as estruturas metálicas. Isso porque, neste caso, a lei restringe a apuração de créditos sobre as despesas de depreciação das máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda:

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços

No caso concreto, por se tratar de pedido de ressarcimento, caberia à contribuinte demonstrar qual a função destes ativos no processo produtivo.

Apenas alega que é utilizado no processo industrial e junta nota fiscal, assim, não tendo condão de demonstrar a sua efetiva aplicação.

Diante da ausência desta demonstração, não é possível a reversão das glosas neste ponto.

1. GLOSA 4, SOBRE CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO;

Em relação aos créditos extemporâneos, a fiscalização não atendeu o pleito da contribuinte por entender que deveria ter ocorrido retificação de DCTF e DACTON, vejamos:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a retificação das obrigações acessórias (Dacon, DCTF e EFD-Contribuições) correspondentes.

(...)

Assim, reforçando o que foi dito anteriormente, resta muito claro que os contribuintes até podem utilizar os créditos de forma extemporânea (ou seja, em outro momento posterior que não seja o da apuração), mas esses créditos, necessariamente, devem ser apurados (escriturados/registrados) nos períodos de suas competências.

Como se verifica, os créditos não cumulativos das contribuições (PIS e Cofins) devem ser registrados nos períodos de suas competências (ou seja, nas datas de ocorrências dos

fatos geradores dos créditos), sendo que na ocorrência (detecção) de erros em relação à escrituração/apropriação dos créditos o procedimento correto é o de retificação da escrituração/apropriação e não, como quer fazer crer a interessada, de reconhecimento/apropriação extemporânea dos créditos.

Resta evidente que a reversão pela DRJ não ocorreu por ausência de retificação dos mencionados documentos.

No entanto, meu posicionamento diverge da decisão de piso, pois, compreendo que em nome da verdade material os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação das declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e respeitado o prazo prescritivo para se pleitear o direito. Nesse sentido:

Número do processo: 19515.720040/2015-94

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE
DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.**

Os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e respeitado o prazo prescritivo para se pleitear o direito.

Numero da decisão: 3201-009.845

Nome do relator: HELCIO LAFETA REIS

Assim, voto em reverter a glosa.

2. GLOSA 5, REFERENTE A UTILIZAÇÃO DE EMBALAGENS DE TRANSPORTE - PALLETS

Pela narrativa da fiscalização, percebe-se que os pallets aqui considerados são embalagens utilizadas no manuseio e transporte dos produtos já acabados. Trata-se, portanto, de materiais utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final, não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte.

É possível identificar a utilização destes pallets como embalagens de transporte.

Portanto, a aquisição destes produtos são gastos relacionados ao seu processo produtivo, essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção. Com

isso, é possível a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Este tem sido o entendimento pacífico deste E. CARF, inclusive da Câmara Superior, conforme ementa abaixo:

Acórdão nº - 9303-009.734. Relator Rodrigo da Costa Pôssas. Publicado em 11/12/2019

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

Data do fato gerador: 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006

CUSTOS/DESPESAS. PALLETS, CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados na armazenagem de matérias-primas e/ ou mercadorias produzidas e destinadas à comercialização enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

Acórdão nº 3201-005.721. Relator Leonardo Correia Lima Macedo. Publicado em 13/11/2019

(...)

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

Desta feita, deve-se reverter as glosas.

3. GLOSA 6, SOBRE FERRAMENTAS E APARELHOS DE USO GERAL;

A contribuinte aduz que as ferramentas e aparelhos de uso geral são insumos, sendo que os gastos são necessários para o desenvolvimento de sua atividade. No acórdão DRJ assim constou:

Ao se analisar o Anexo E (que detalha as glosas efetuadas), constata-se que tratam-se de ferramentas (como: alicates, discos de corte, limas e chaves de fenda, combinada e Allen) e aparelhos/equipamentos em geral (como: compressores, balanças, bombas, guilhotinas e medidores).

Em caso análogo, essa Turma proferiu voto revertendo tais glosas, vejamos:

Considerando a grande quantidade de operações e a variedade de bens e serviços vinculados, no demonstrativo de apuração da base de cálculo dos créditos básicos as mesmas foram segregadas da forma a seguir indicada, tendo sido observado, no caso da intimação no 1, a mesma designação apontada pelo contribuinte nas informações prestadas:

(...)

► Intimação no 1 – item “b”: comissão de intermediação, aferição e calibração de balanças, afiação de facas, análise laboratorial, assistência técnica em compressores de ar, conserto de caixas plásticas utilizadas no transporte de aves para abate, controle de qualidade, dedetização de frigorífico e fábrica de rações, inspeção e certificação de embarque, limpeza e higienização, manutenção de reflorestamento, monitoramento de contêineres, monitoramento de veículos transportadores, reforma de máquinas/equipamentos, retirada de resíduos, tratamento de resíduos, laudos de segurança;

(...)

Entendo, por isso, que os serviços de aferição e calibração de balanças, afiação de facas, assistência técnica em compressores de ar, conserto de caixas plásticas utilizadas no transporte de aves e peças e serviços de manutenção de balanças e motores elétricos estão inseridos nas despesas com manutenção de equipamentos, revertendo-se as glosas conforme tópico anterior.

Numero do processo: 10935.903364/2013-89

Nome do relator: Salvador Cândido Brandão Junior

Numero da decisão: 3301-008.898

Diante disso, reverto as glosas pelo mesmo fundamento.

4. GLOSA 8 E 9, REFERENTE A MANUTENÇÃO DE FLORESTAS;

Do demonstrativo de glosas elaborado pela fiscalização, também se extrai a glosa de crédito apurado sobre despesas com bens e serviços de manutenção de florestas. Em seu recurso, a Recorrente afirma que são despesas decorrentes de diretrizes socioambientais que determinam a compensação ambiental de áreas de preservação permanente, em decorrência de eventuais danos ambientais causados pela exploração da atividade agroindustrial.

Portanto, a glosa em questão está relacionada com dispêndio de bens e serviços supostamente utilizados como insumos da atividade industrial, mas na verdade se tratam de contratação de serviços e bens utilizado no reflorestamento (mudas de eucalipto) para compensação ambiental.

Não se identifica, aqui, uma relação de essencialidade e relevância destes dispêndios para o processo produtivo. Desta feita, não há espaço para reversão das glosas neste ponto.

5. GLOSA 11, SOBRE BENS ADQUIRIDOS PARA MANUTENÇÃO PREDIAL DA SEDE DA EMPRESA;

A contribuinte pleiteia reforma em relação a manutenção predial, como como lâmpadas, luminárias, plugs e tomadas, dentre outros. Alega que tais equipamentos são essenciais, assim alegando que tais produtos são utilizados em suas granjas conformes consta em fl. 414, vejamos:

6.2 - TURNOS DE ABATE E CAPACIDADE DE PRODUÇÃO

O Matadouro Frigorífico Kaefer Agro Industrial Ltda possui uma linha de abate e tem capacidade de abater até 10.000 aves/hora.

A programação de abate ocorre em 2 (dois) turnos, sendo os horários os seguintes:

TURNOS	INÍCIO		INTERVALO		TÉRMINO		JORNADA
	Recepção de Aves	Sala de cortes	Recepção de Aves	Sala de cortes	Recepção de Aves	Sala de cortes	
Turno 01	04:00	05:30	08:20 - 09:30	09:50 - 11:00	14:00	15:30	8h48min
Turno 02	14:00	15:35	18:10 - 19:20	19:40 - 20:50	24:00	01:33	8h48min
Higienização	23:45		15 minutos		05:45		6 horas

⁽¹⁾ Área 1: Recepção de Aves, Sangria, Escaldagem e Depenagem e Evisceração e Pré-resfriamento de carcaças Setor 1 (Pré-chiller);

⁽²⁾ Área 2: Pré-resfriamento de carcaças Setor 2 (Chiller), Sala de Cortes, Embalagem, Setor de CMS e Setor de Higienização de Utensílios e Setor de Resíduos Provenientes do Corte e do CMS

Com efeito, a contribuinte ao relacionar os itens no Anexo E, e em sua defesa, não logrou sorte em demonstrar que tais produtos são utilizados em seu matadouro, inclusive, por

existir inúmeras características de cada produto, não podendo se deduzir que seriam aplicados no desenvolvimento de sua atividade.

Nego provimento.

6. NATUREZA 3, GLOSAS 3 E 12, SOBRE SERVIÇO DE DESPACHO, SERVIÇO DE INSPEÇÃO E MONITORAMENTO, SERVIÇO DE EMISSÃO DE CERTIFICADO, DENTRE OUTROS;

Sustenta a contribuinte:

O órgão julgador manteve as glosas 3 e 12, da natureza 3, que são respectivamente custos com exportação e gastos com serviço de despacho, serviço de inspeção e monitoramento, serviço de emissão de certificado, dentre outros, ao fundamento de que correspondem a despesas e/ou gastos vinculados a atividades comerciais, posteriores à produção dos bens produzidos e/ou serviços prestados, conforme Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, e IN RFB nº 1911, de 2019.

No que se refere a glosa 3, das despesas com a exportação, a i. Autoridade Fiscal glosou serviços essenciais à atividade desenvolvida pela Recorrente como, por exemplo: serviço de despacho; serviço de inspeção e monitoramento; serviço de emissão e certificado, dentre outros.

Também realizou glosas de crédito relacionadas com os gastos realizados com a aquisição de serviços vinculados à operacionalização das exportações dos bens produzidos pela empresa. A fiscalização glosou os créditos sobre tais despesas por não terem sido utilizados no processo produtivo e por representarem um gasto efetuado posteriormente à conclusão do mesmo.

Sustenta a tese de defesa que são serviços utilizados na operacionalização dos produtos destinados à exportação, serviços estes, imprescindíveis para a realização das vendas ao mercado externo via portos, tendo como os setores de aplicação, o industrial e o de vendas.

Com razão a Recorrente quando afirma que tem como uma das suas principais receitas, as vendas de produtos destinados ao mercado externo, sendo a contratação desses serviços, necessários e imprescindíveis para a efetivação de suas operações, com a remessa de seus produtos para o porto de exportação, a descarga, o armazenamento e os serviços de embarque nos navios, quando destinados ao mercado externo, sem o que, não haveria a possibilidade de serem realizadas, devendo, portanto, estes serviços serem considerados passíveis de crédito da contribuição aqui discutida, tomando como premissa a essencialidade do serviço à atividade exercida.

Nesse sentido:

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, dão direito ao creditamento.” (Processo nº 13888.003085/2005-12; Acórdão nº 3201- 006.374; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 18/12/2019)

Conforme o acima exposto, voto por reverter.

7. GLOSAS 4 E 14, REFERENTES AO FRETE E TRANSPORTE INTERNO;

Sustenta a contribuinte:

O órgão julgador manteve as glosas 4 e 14, referentes ao frete e transporte interno, ao fundamento de que inexistem nos autos comprovação de que todas as despesas de fretes estão relacionadas com aquisição de insumos, de bens para revenda ou de bens destinados ao ativo imobilizado (hipótese i) ou com o transporte de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica (hipótese iii).

(...)

No entanto, não deferiu as devidas reversões aos fundamentos de que: a) os fretes relativos ao custo de aquisição dos produtos adquiridos devem ser demonstrados em conjunto com os bens adquiridos e não como um serviço apartado; b) existem despesas de transporte de pessoas/funcionários e pequenas encomendas prestados por empresas de transporte rodoviário de passageiros e c) inexistiria comprovação de que todos os fretes constantes no demonstrativo são custos sobre os fretes pagos na aquisição de insumos, de bens para revenda ou de bens destinados ao ativo imobilizado ou sobre fretes pagos relativos aos serviços de transporte de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

(...)

Por fim, importa salientar que as empresas citadas de transporte rodoviário de passageiros e pequenas encomendas (Eucatur e Princesa dos Campos) também prestam serviço de frete para encomendas de grande porte, como as enviadas pela Recorrente, ao contrário do afirma a autoridade fiscal. Vejamos a publicidade utilizada pelas empresas quanto ao frete de encomendas de grande porte:

(...)

Em caso análogo já decidiu essa turma julgadora:

FRETE INTERNO - ARMAZENAMENTO E ESTABELECIMENTOS

Do demonstrativo de glosas elaborado pela fiscalização, percebe-se que a fiscalização realizou a glosa dos créditos apropriados em decorrência de gastos efetuados com fretes para armazenamento de produtos e sobre transferência de produtos para outros estabelecimentos da Recorrente.

01/2015	22/12/2014	Aquisição de serviços utilizados como insumo	81204	<N/D>	78.080.738/0110-21	EUCATUR EMPRESA UNIAO				
						CASCADEL DE TRANSP	311,76	23,69	5,	
01/2015	26/12/2014	Aquisição de serviços utilizados como insumo	92105	<N/D>	78.080.738/0016-54	EUCATUR EMPRESA UNIAO				
						CASCADEL DE TRANSP	56,19	4,27	0,	
01/2015	05/01/2015	Aquisição de serviços utilizados como insumo	325208	<N/D>	78.080.738/0001-78	EUCATUR EMPRESA UNIAO				
						CASCADEL DE TRANSP	92,00	6,99	1,	
01/2015	07/01/2015	Aquisição de serviços utilizados como insumo	325509	<N/D>	78.080.738/0001-78	EUCATUR EMPRESA UNIAO				
						CASCADEL DE TRANSP	92,00	6,99	1,	
01/2015	12/01/2015	Aquisição de serviços utilizados como insumo	326306	<N/D>	78.080.738/0001-78	EUCATUR EMPRESA UNIAO				
						CASCADEL DE TRANSP	92,00	6,99	1,	
01/2015	19/12/2014	Aquisição de serviços utilizados como insumo	843217	<N/D>	88.317.847/0030-80	RAPIDO TRANSPAULO LTDA				
							93,00	7,07	1,	
01/2015	30/12/2014	Aquisição de serviços utilizados como insumo	846671	<N/D>	88.317.847/0030-80	RAPIDO TRANSPAULO LTDA				
							93,26	7,09	1,	
01/2015	05/01/2015	Aquisição de serviços utilizados como insumo	25282	<N/D>	88.317.847/0049-90	RAPIDO TRANSPAULO LTDA				
							3.084,76	234,44	50,	

Na r. decisão de piso, a DRJ argumentou a inexistência de previsão legal para a apropriação de frete interno, mencionando o inciso IX do artigo 3º da Lei 10833/2003 como a única possibilidade prevista em lei, isto é, apenas os fretes nas operações de venda.

Em conclusão, fretes relativos às transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, seja de produto acabado, seja de insumos, representam meramente despesas operacionais da empresa, não podendo ser classificados como insumos os serviços correspondentes. Igualmente, transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos ou para estabelecimentos varejistas não constitui etapa de seu processo produtivo, razão pela qual o respectivo frete também não enseja crédito de PIS/Pasep e da Cofins não cumulativo.

Reverte-se as glosas neste ponto. As turmas ordinárias e a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais possuem entendimento consolidado na matéria, tratando-se de uma despesa que compõe o custo de produção:

Acórdão nº -3201-006.152. Relator Hécio Lafetá Reis. Publicação 11/12/2019

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

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

(...)

CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E PARA ARMAZÉNS GERAIS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa ou destinados a armazéns gerais, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

Acórdão 9303-009.736. Relator Rodrigo da Costa Pôssas. Publicação 11/12/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

CUSTOS/DESPESAS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS, EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, FERRAMENTAS E MATERIAIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes entre estabelecimentos para transporte de produtos acabados, com embalagens para transporte dos produtos acabados, com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação

e com limpeza e inspeção sanitária enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

O frete de produtos acabados entre estabelecimentos compõe o custo de produção, fazendo parte do processo produtivo, devendo ser reconhecido como insumo.

É de se reconhecer, portanto, o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e para armazenamento.

Numero do processo: 10935.903364/2013-89

Nome do relator: Salvador Cândido Brandão Junior

Diante do exposto adoto as razões expostas, e o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e para armazenamento, com exceção do transporte de passageiros.

8. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA – NATUREZA 7

Neste tópico foi negado ao pleito da contribuinte nos seguintes termos:

No tocante a presente natureza, a fiscalização excluiu itens (1.355) da base de cálculo dos créditos, efetivando as glosas, conforme o Anexo J, com os seguintes motivos: **Glosa 01 – Data do documento incompatível, Glosa 02 – Não se enquadra como frete e Glosa 03 – Não se enquadra como frete sobre vendas.**

Por seu turno, a interessada argumenta o seguinte:

Glosa 01 – Discorda, mais um vez, do posicionamento fiscal e afirma que o crédito foi apropriado dentro do prazo legal, nos meses subsequentes aos de aquisição dos serviços.

Glosa 02 – Diz, primeiramente, que esses serviços deveriam ser considerados como transporte interno, uma vez que se enquadram perfeitamente no conceito de frete. Acrescenta que as despesas são suportadas pela empresa para o exercício de sua atividade fim, que é a comercialização de seus produtos.

Glosa 03 – Argumenta que a natureza das operações são idênticas às tratadas na “glosa de frete interno” ou “não se enquadra como frete”, pois tratam-se de fretes relativos a vendas de produtos e ou aquisição de insumos, cujos os custos foram suportados pela manifestante.

Sem razão a interessada.

Primeiro, no que diz respeito a glosa 01, em razão dos motivos apresentados no subtópico acima de nome idêntico, constante do tópico Bens Utilizados como Insumo.

E segundo, em relação às outras duas motivações, porque, como dito no subtópico Frete Interno e Transporte Interno, do tópico Serviços Utilizados com Insumo, não consta comprovado no processo que os fretes pagos são relativos a serviços de transporte de matérias-primas e/ou de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Nesse sentido, aliás, é de se notar, consoante a coluna *Descrição do Item* do anexo elaborado pela fiscalização, que existem diversas despesas de fretes concernentes a transporte/remessa de documentos, as quais não concedem direito ao crédito.

Diante da ausência de provas, adoto os fundamentos da DRJ e mantenho a glosa.

9. GLOSA 7, REFERENTE A ITEM QUE NÃO CONCEDE CRÉDITO BÁSICO;

Argumenta a contribuinte que se trata de farelo de soja, utilizado na ração e por tal razão teria direito ao crédito básico.

A fiscalização glosou tais créditos por não serem permitidos segundo a legislação vigente e, por compreender que essas razões era enviada para os produtores e quando do envio das aves para a contribuinte, já se tomaria o crédito.

Diante do fato da contribuinte não ter desconstituído tal argumento, mantenho a glosa.

10. GLOSA 13, REFERENTE A ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA;

Aduziu a DRJ:

o documento relativo à despesa de energia elétrica (glosada) foi emitido em 13/12/2013 e os respectivos créditos das contribuições (PIS e Cofins) deveriam, portanto, ter sido apropriados no 4º trimestre de 2013.

Aduz a DRJ que teria de ter tomado o crédito no primeiro trimestre de 2014.

Nesse CARF posicionamento nesse sentido:

Número do processo: 13884.902378/2012-35

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Thu Jan 25 00:00:00 UTC 2018

Data da publicação: Thu Mar 01 00:00:00 UTC 2018

Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008 CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFDNIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).

Número da decisão: 9303-006.248

Nome do relator: CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

Voto em manter a glosa.

11. GLOSA DE NATUREZA 5, SOBRE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS;

Em que pese o pedido da contribuinte, a DRJ negou o pedido por ausência de prova:

No primeiro caso, nota-se, primeiramente, que não houve a juntada de cópia dos registros contábeis que comprovariam, de forma inequívoca, a ocorrência da despesa, ou seja, as telas juntadas ao processo, apesar de indicarem a realização da despesa, não fazem prova, por si só, da alegada despesa. Ademais, é de se observar que as referidas telas apontam que as despesas não foram efetivadas no trimestre em análise, ou seja,

apontam que as constatações da fiscalização estão corretas e que se deve manter as glosas efetuadas.

E no segundo caso, apesar de ter sido afirmado que houve a apresentação (em conjunto com a manifestação) do Contrato de Arrendamento estabelecido com o Frigorífico Chapecó Companhia Industrial Alimentos, referido documento não foi encontrado no processo. Note-se que o “print” colacionado na manifestação não se demonstra elemento suficiente para realizar tal comprovação, posto que não traz as informações necessárias que caracterizariam a locação efetuada. Ademais, é de se observar que não foram apresentados quaisquer outros elementos (registros contábeis ou documentos relativos aos pagamentos) capazes de comprovar a ocorrência das despesas alegadas.

Em que pese os argumentos da fiscalização, a contribuinte colacionou o contrato de locação o qual comprova o direito ao crédito.

Negar por ausência de pagamento - escreever

12. GLOSA REFERENTE A ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, NATUREZAS 5 E 6;

As glosas ocorreram por ausência de demonstração contratual das locações.

Nesse sentido em recurso voluntário a contribuinte tenta rebater a tese, no entanto, não existindo lastro processual que assim demonstre a efetiva locação.

Mantenho as glosas.

13. GLOSA QUANTO AO CRÉDITO PRESUMIDO DE EXPORTAÇÃO (CST 60 e 62).

Sobre a receita sobre aquisição vinculada exclusivamente a receita de exportação e venda mercado interno.

Entendo que o acórdão neste tópico deve se manter incólume, assim adoto os fundamentos da DRJ, na qual eu reproduzo abaixo:

Consoante o relato da fiscalização, foram efetivadas glosas tanto no tocante ao crédito presumido – operação de aquisição vinculada exclusivamente a receita tributada no mercado interno (CST 60) quanto em relação ao crédito presumido - operação de aquisição vinculada exclusivamente a receita de exportação (CST 62).

No tocante ao crédito presumido vinculado às vendas no mercado interno (não tributado) – CST 60, a fiscalização observa, primeiramente, que aceitou os percentuais de rateio utilizados pela interessada, consoante as planilhas apresentadas em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 3. No tocante aos insumos “frangos de corte” e “milho em grão”, argumenta que o direito ao crédito presumido, desde 01/01/2011, por força do art. 57 da Lei nº 12.350, 2010, somente é aplicável às vendas no mercado externo. Nesse sentido, diz que excluiu, de forma sumária, referidos produtos da lista de insumos com direito ao crédito vinculado às vendas do Mercado Interno. Ainda, no tocante aos documentos de aquisição dos insumos, efetivou a glosa de 1.376 itens, no valor total de R\$ 19.382.222,60, consoante o Anexo M, categorizados como Glosa 01 - Não é Insumo para Embutidos.

Já no que diz respeito ao crédito presumido vinculado às vendas no mercado externo – CST 62, a autoridade *a quo* observa, primeiramente, que não aceitou os percentuais de rateio utilizados pela interessada. Argumenta, em síntese, que foi impossível validar os critérios adotados pela contribuinte e que, portanto, adotou os percentuais que constam do Anexo B. No tocante aos insumos, relata que efetuou a glosa de “*Insumos do NCM 2309.9090*” e “*Insumos de outros NCMs*”. Em relação a segunda rubrica, nas palavras da fiscalização “*Trata-se de insumos inseridos pela interessada na base de cálculo dos créditos presumidos, mas que não estão previstos na legislação, tais como os classificados nos NCMs*”

11.08 e 15.01, sujeitando-se, portanto, à glosa sumária por falta de previsão legal.”. Por sua vez, as glosas relativas a primeira rubrica, “*Insumos do NCM 2309.9090*”, deram-se por dois motivos: (i) em parte pelo fato de a ração não ser utilizada na alimentação das aves; (ii) e em parte pelo fato de a ração entregue pela interessada ao produtor já estar compreendida na remuneração paga a esse mesmo produtor, a qual, por seu turno, compõe a base de cálculo dos créditos presumidos. Por último, no tocante aos documentos de aquisição dos insumos, diz que efetivou a glosa de 4 itens, no valor de R\$ 88.039,14, conforme os apontamentos contidos no Anexo N, classificados como Glosa 01 – Data do Documento Incompatível e Glosa 02 – NCM 1108.14.00 Não Previsto na Lei 12350/2010.

A manifestante, por seu turno, argumenta que realizou o aproveitamento do crédito presumido em conformidade com o que dispõe a legislação de regência da matéria, no caso o art. 57 da Lei nº 12.350, de 2010, e de acordo com as planilhas que está apresentando em conjunto com a manifestação. Acrescenta que o crédito foi apropriado na proporcionalidade estabelecida pela legislação, com base nas vendas efetuadas no mercado interno tributado e exportações, e que não se apropriou de crédito relativamente às vendas no mercado interno não tributado. No tocante às glosas, insurgiu-se somente em relação às glosas do CST 60, ou seja, somente contra as glosas relativas a Frangos de Corte e a Milho em Grãos. Ademais, pugna pelo direito ao crédito previsto no art. 8º da Lei 10.925, de 2004, com argumentação de que tem direito à manutenção do crédito com base no 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Destaque-se, inicialmente, que, apesar da complexidade da matéria e do longo e extenso trabalho realizado durante o procedimento fiscal, a manifestação, no tocante a esse tópico, apresenta-se bastante simplória e confusa: a interessada defende a utilização dos critérios de rateio adotados pela empresa para ambos os créditos presumidos, enquanto que a fiscalização, na verdade, efetivou ajustes apenas em relação aos percentuais de rateio para o crédito presumido vinculado às vendas no mercado externo – CST 62; e sustenta o direito ao crédito de uma lei com base em outra que não tem qualquer relação com a primeira, ou seja, sustenta o direito ao crédito presumido (previsto no art. 8º da Lei 10.925, de 2004) baseando-se em dispositivo legal (art. 17 da Lei nº 11.033, de

2004) que prevê o direito à manutenção de créditos básicos vinculados às vendas não tributadas (suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência).

Nesse sentido, buscando integrar a defesa apresentada com as razões de glosas/ajustes da fiscalização entende-se que as razões de mérito a serem discutidas cingem-se somente a três pontos: à aplicação art. 8º da Lei 10.925, de 2004, e não aplicação do 57 da Lei nº 12.350, de 2010, no tocante às aquisições do CST 60; aos ajustes nos percentuais de rateio, relativamente ao CST 62; e à aplicação ao art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, no presente caso.

No tocante ao primeiro ponto, observa-se que o direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei 10.925, de 2004, foi modificado pela Lei nº 12.350, de 2010, conforme os art. 55 e 57, abaixo reproduzidos.

(...)

Ou seja, consoante se verifica pela leitura dos dispositivos legais acima, a Lei nº 10.925, de 2004, extinguiu, a partir de 01/01/2011, o direito ao crédito presumido relativo às aquisições de insumo para a produção das mercadorias ou produtos dos códigos NCM listados no art. 57, vinculadas às vendas de qualquer tipo de mercado (interno, não tributado e de exportação). Por outro lado, essa mesma lei criou o direito ao crédito presumido relativo às aquisições de insumo para a produção das mercadorias ou produtos dos códigos NCM listados no art. 55, vinculadas ao mercado externo.

A contribuinte, consoante os processos produtivos desenvolvidos, utiliza “frangos de corte” e “milho em grão” na produção e comercialização de carnes de suínos (NCMs 02.03), carnes de aves (NCM 02.07) e ração (23.09.90). No tocante aos insumos utilizados para a produção de ração, como visto acima, não existe discussão administrativa, posto que não houve contestação das glosas. E no tocante à produção de carnes de suínos (NCMs 02.03) e carnes de aves (NCM 02.07), o direito ao crédito presumido, a partir da Lei nº 12.350/2010, aplica-se tão somente às aquisições vinculadas às receitas de exportação.

Nesse sentido, portanto, não há como discordar das glosas efetivadas pela fiscalização, relativas ao crédito presumido vinculado as receitas tributadas no mercado interno (CST 60).

No tocante aos percentuais de rateio, nota-se que somente existe discussão administrativa relativamente ao CST 62 (Mercado Externo), uma vez que relativamente ao CST 60 (Mercado Interno) houve a aceitação dos percentuais de rateio utilizados pela interessada, consoante as planilhas apresentadas em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº3.

E, nesta questão observa-se, também, que a razão está com a fiscalização.

Nota-se que durante o procedimento fiscal a interessada não esclareceu e nem demonstrou (de forma aceitável) os percentuais de rateio utilizados para apuração das bases de cálculo do crédito presumido vinculado às vendas no mercado externo.

Referida ausência (de esclarecimentos) encontra-se relatada nos itens 19.2 e 20.2 do Termo de Auditoria Fiscal, os quais, dada a importância para o esclarecimento dos fatos, seguem abaixo reproduzidos:

(...)

Observa-se que na manifestação de inconformidade a contribuinte, também, não esclareceu (e ou demonstrou) a razão dos percentuais de rateio adotados. Apresentou simplesmente um demonstrativo que indica os percentuais utilizados (sem qualquer

explicação para adoção dos mesmos) e insistiu que o crédito foi apropriado na proporcionalidade estabelecida pela legislação, com base nas vendas efetuadas no mercado interno tributado e exportações.

Assim, portanto, diante da ausência de esclarecimentos e demonstração dos percentuais de rateio adotados, não resta outra alternativa que não seja a de concordar com os critérios estabelecidos pela fiscalização.

Por fim, é de se destacar que a interessada não tem qualquer razão quanto ao entendimento de que caberia aplicar o disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004, no sentido de serem mantidos os créditos sobre aquisições vinculadas às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Isso porque esse benefício está direcionado à manutenção dos créditos básicos previstos nos artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, e não ao crédito presumido aqui discutido. Pois, como se sabe, o crédito presumido, a teor do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, é calculado sobre o valor de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas e justamente existe esse benefício (crédito presumido) devido a não incidência das contribuições do PIS/Pasep e Cofins sobre essas operações (vendas efetuadas por pessoas físicas). Assim, é fácil concluir que dada a inexistência de crédito quando da aquisição dos bens e serviços, não há o quê e como mantê-lo, para fins de aplicar o contido no artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Mantenho a glosa.

CONCLUSÃO

Diante do todo exposto, conheço em parte do recurso e na parte conhecida revento as glosas: crédito extemporâneo; dos *pallets*; ferramentas e aparelhos de uso geral; despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e para armazenamento; energia elétrica e térmica; aluguéis de prédios;

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Redator designado.

Peço vênha ao eminente Relator para divergir somente quanto aos créditos relativos às despesas incorridas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

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 Cecconello e Ana Cecilia 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 terminado 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. Agravado 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. Agravado 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)

Diante do exposto, apenas no que se refere ao tema aqui analisado, vota-se por negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os créditos relativos às despesas incorridas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe