



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10945.720325/2013-29
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.983 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de março de 2022
Recorrentes DISAM DISTRIBUIDORA DE INSUMOS AGRICOLAS SUL AMERICA LTDA E FAZENDA NACIONAL
FAZENDA NACIONAL E DISAM DISTRIBUIDORA DE INSUMOS AGRICOLAS SUL AMERICA LTDA

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

Ano-calendário: 2008, 2009

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos não se enquadram como insumos, por não serem essenciais ou relevantes para a fabricação dos referidos produtos e não se enquadram como fretes em operações de vendas por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Rodrigo da Costa Pôssas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-012.983 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10945.720325/2013-29

Relatório

Tratam-se de Recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra o acórdão 3301-002.234, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

- Por voto de qualidade, afastou a alegação de retroatividade do art. 56-A da Lei 12.350/10;
- Por maioria de votos, manteve as glosas sobre as exportações realizadas por terceiros e sobre o transporte entre os estabelecimentos da recorrente.

O colegiado a quo, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano calendário: 2008, 2009

CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção e nem corresponderem a uma operação de venda, as despesas com o frete contratado para promover a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram créditos do PIS e da Cofins.

CRÉDITOS DE PIS. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA TOTAL.

O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total, sujeita ao pagamento do PIS e da Cofins, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos de PIS e de Cofins não cumulativos.

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Consideram-se isentas da contribuição para o PIS e para a Cofins as receitas

de vendas efetuadas com o fim específico de exportação somente quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

CEREALISTA. VENDAS COM SUSPENSÃO PARA AGROINDÚSTRIA. VEDAÇÃO AO CRÉDITO.

É vedado o crédito em relação às vendas efetuadas por cerealistas, com suspensão, para as agroindústrias.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos do PIS não cumulativo e da COFINS não cumulativa, entende-se que produção de bens não se restringe ao conceito de fabricação ou de industrialização, bem como que os insumos utilizados na fabricação ou na produção de bens destinados a venda não se restringem apenas às matérias primas, aos produtos intermediários, ao material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas alcança os fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e obtenção da receita tributável, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2008, 2009

COFINS. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 13 da Lei nº 10.833, de 2003, é vedada a correção monetária e a aplicação de juros sobre os valores ressarcidos do PIS e da Cofins.”

Irresignada, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração contra o r. acórdão, alegando vício e requerendo o saneamento da omissão, de modo que sejam expressamente mencionadas, no dispositivo, as matérias em que a União restou vencida.

Em despacho às fls. 2195 a 2197, os embargos foram acolhidos, eis:

“[...]”

A decisão recorrida deu provimento parcial ao recurso e concluiu que as receitas financeiras deveriam ser consideradas no cálculo do rateio proporcional dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas submetidas aos regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/Cofins.

A Embargante aponta que no dispositivo da decisão recorrida não haveria referência à esta matéria, inclusive transcreve trecho do referido dispositivo para comprovar seu entendimento. Assim, requer o conhecimento e o provimento de seus embargos para que seja sanada a omissão, de modo que sejam expressamente mencionadas, no dispositivo, as matérias em que a União restou vencida.

São estes os fatos.

Pelo exposto, entendo assistir razão à Embargante. A decisão do acórdão de fato menciona que as receitas financeiras deveriam ser consideradas no cálculo do rateio proporcional dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas submetidas aos regimes cumulativo e não

cumulativo do PIS/Cofins. Contudo, ao elaborar o dispositivo não mencionou esta matéria dentre as causas do provimento parcial. Destarte, faz-se necessária a admissibilidade dos presentes embargos. [...]”

Apreciados os embargos, o colegiado, por unanimidade de votos, conheceu e acolheu os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes.

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, suscitando divergência em relação à inclusão (ou não) das receitas financeiras na receita bruta total para efeito de rateio proporcional dos créditos no regime não cumulativo das contribuições.

Em despacho às fls. 2214 a 2218, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência em relação às seguintes matérias:

- Exportação indireta – comprovação da exportação – não necessidade de remessa direta da DISAM para recinto alfandegado ou para embarque;
- Crédito sobre Fretes sobre operação de transferência de mercadoria entre estabelecimentos da contribuinte.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que:

- É facultado ao sujeito passivo escolher para efetuar a apropriação de seus créditos entre o método de apropriação direta de seus custos por contabilidade integrada ou, pelo rateio proporcional à receita bruta auferida, sendo vedado ao fisco aplicar metodologia que não esteja prevista em lei;
- O método de rateio proporcional para apropriação dos créditos está legalmente previsto, enquanto a metodologia híbrida elaborada pelo agente fiscal não possui embasamento legal.

Em despacho às fls. 2314 a 2321, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que:

□ as mercadorias não foram entregues diretamente no recinto alfandegado. Verifica-se, assim, que as vendas efetuadas pela interessada não estão amparadas pela isenção da contribuição ao PIS/Cofins, pois não se enquadram na definição de fim específico de exportação. Tratam-se, em verdade, de operações no mercado interno;

□ Correta, portanto, a inclusão na base de cálculo do PIS/Cofins as receitas decorrentes de vendas, por não estar devidamente caracterizada a condição legalmente exigida para o aproveitamento da isenção pretendida;

□ os gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa não geram crédito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise dos recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, para melhor elucidar o meu direcionamento pelo conhecimento ou não dos recursos, importante discorrer sobre cada um deles.

Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, é de se recordar que suscitou divergência em relação à inclusão (ou não) das receitas financeiras na receita bruta total para efeito de rateio proporcional dos créditos no regime não cumulativo das contribuições; o que, analisando o seu recurso, entendo que devo conhecê-los, o que concordo com o exame de admissibilidade constante em despacho, eis:

“[...]

*Como visto no **acórdão recorrido** a Turma julgadora deu provimento ao recurso voluntário em relação à inclusão das receitas financeiras, sujeitas à incidência à alíquota zero, no somatório da receita bruta total, para fins de rateio proporcional, conforme consta expressamente do texto da própria ementa do julgado supra mencionado e no trecho do voto abaixo transcrito:*

Exclusão das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional O terceiro tema é matéria recorrente neste Colegiado Administrativo. Diz com a exclusão, pela fiscalização, das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional, previsto no art. 3º, § 8º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas submetidas aos regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/Cofins.

Essa mesma Turma de Julgamento já se posicionou a respeito, entendendo ilegal a exclusão, uma vez que, não falando a lei em receita bruta sujeita ao pagamento da Cofins, mas apenas em receita bruta sujeita à incidência não

cumulativa, não caberia ao intérprete restringir o que a lei não restringiu. Eis a ementa da decisão:

(...)

De conseguinte, as receitas financeiras devem, sim, ser consideradas no cálculo do rateio proporcional dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas submetidas aos regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/Cofins.

*Por sua vez, no **acórdão paradigma** trazido pela Recorrente, em sentido diametralmente oposto, a turma entendeu que as receitas financeiras não integram a receita bruta total na apuração do rateio proporcional, conforme trechos do voto abaixo transcrito:*

*Em relação às receitas financeiras, da mesma forma, **não há como admitir sua inclusão na apuração do rateio proporcional para apuração dos créditos do mercado interno**, uma vez que não se originam de insumos passíveis de creditamento. Inexiste, de fato, relação de causa e efeito que possa justificar tal pretensão.*

Ademais, as receitas financeiras não se constituem em receita bruta de venda de produtos e serviços, que é, por questão de coerência, o conceito de receita bruta adotado pela legislação.

*Assim, há claramente divergência entre entendimentos adotados nos acórdãos **recorrido** – que entendeu ser devida a inclusão das receitas financeiras, sujeitas à incidência à alíquota zero, no somatório da receita bruta total, para fins de rateio proporcional - e o **paradigma**, que entendeu ser indevida essa inclusão.*

*Considerando, que a matéria foi prequestionada; que a divergência está comprovada em relação ao acórdão paradigma e que pesquisa efetuada na página de jurisprudência do CARF revelou que mesmo não foi reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais até a data da interposição do recurso especial, proponho que seja **dado seguimento ao recurso** em relação a esta matéria.”*

Sendo assim, é de se conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda

Nacional.

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, é de se lembrar que suscitou divergência em relação às seguintes matérias: (i) Exportação indireta – comprovação da exportação – não necessidade de remessa direta da DISAM para recinto alfandegado ou para embarque; (ii) Crédito sobre Fretes sobre operação de transferência de mercadoria entre estabelecimentos da contribuinte. O que, da análise de seu recurso, pelo simples confronto entre as ementas dos arestos recorrido e paradigma, entendo que deva ser conhecido o recurso – o que concordo com o exame de admissibilidade constante em despacho.

Ventiladas tais considerações, relativamente ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional – especificamente à discussão acerca da “inclusão (ou não) das receitas financeiras na receita bruta total para efeito de rateio proporcional dos créditos no regime não cumulativo das contribuições”, manifesto pela concordância com o decidido no aresto recorrido – o que peço licença para transcrever o voto do nobre ex-conselheiro Charles Mayer de Castro Souza nessa parte:

“[...]

Exclusão das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional

O terceiro tema é matéria recorrente neste Colegiado Administrativo. Diz com a exclusão, pela fiscalização, das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional, previsto no art. 3º, § 8º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas submetidas aos regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/Cofins.

Essa mesma Turma de Julgamento já se posicionou a respeito, entendendo ilegal a exclusão, uma vez que, não falando a lei em receita bruta sujeita ao pagamento da Cofins, mas apenas em receita bruta sujeita à incidência não cumulativa, não caberia ao intérprete restringir o que a lei não restringiu. Eis a ementa da decisão:

CRÉDITOS DE COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA TOTAL.

O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total, sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total para fins de rateio

proporcional dos créditos de COFINS não cumulativo. (CARF/3ª Seção/2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, rel. Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, Acórdão n.º 3202000.597, de 28/11/2012).

De conseguinte, as receitas financeiras devem, sim, ser consideradas no cálculo do rateio proporcional dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas submetidas aos regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/Cofins.”

Frise-se que essa turma já tratou desse assunto, consignando o seguinte entendimento:

- Acórdão 9303-011.532:
“RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. CÔMPUTO DAS RECEITAS FINANCEIRAS NA RECEITA BRUTA TOTAL
As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, integram o montante da receita bruta total, para fins do cálculo do percentual de rateio dos créditos entre os que podem ser ressarcidos/compensados e os que apenas se prestam a deduzir o valor a pagar, porque o art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.637/2002 não fala em receita bruta sujeita ao pagamento da contribuição, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz, além do que sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da contribuição as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa (Solução de Consulta Cosit nº 387/2017).”
- Acórdão 9303-011.297:
“CRÉDITOS DE COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA TOTAL.
O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total, sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos de COFINS não-cumulativo.”

Em vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Passando ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que ressurgiu com duas discussões, quais sejam, (i) Exportação indireta – comprovação da exportação – não necessidade de remessa direta da DISAM para recinto alfandegado ou para embarque; (ii) Crédito sobre Fretes sobre operação de transferência de mercadoria entre estabelecimentos da contribuinte – quanto à:

- 1ª matéria, entendo que lhe assiste razão, tendo em vista que:

O sujeito passivo, no presente período, efetuou dois tipos de exportação – a direta e a indireta feita através de outras empresas (trading) que efetivaram a exportação; sendo que, em relação ao último caso, possui documentos comprobatórios de que a exportação efetivamente ocorreu – memorando, DDE e RE apresentados em procedimento de fiscalização.

Frise-se que essa turma já julgou caso bem semelhante – decisão do acórdão 9303-004.233:

“VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO.

São isentas das contribuições ao PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação, devidamente comprovadas por meio de memorandos de exportação”.

Ademais, é se trazer que as Trading, nos termos do Decreto 1.248/72, tem como finalidade a compra de mercadorias adquiridas de outras empresas no mercado interno, para posterior revenda/exportação desta mercadoria para o exterior, desde que observados alguns requisitos constantes em lei. Devem ser amplamente regulamentadas. Vê-se que, embora a operação tenha sido realizada de forma indireta, as vendas realizadas possuem natureza de exportação direta.

Nesse sentido, aplico ainda a inteligência da decisão do STF quando da apreciação do RE 759.244/SP em sede de repercussão geral (já transitada em julgado) – que firmou o tema 674:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS

EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES. Art.22-A, Lei n.8.212/1991.

1. **O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, ‘mas sim o bem quando exportado’, portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta.**

2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por trading companies, portanto, imune ao previsto no art.22-A, da Lei n.8.212/1991.

3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rel. Min.Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts.245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante a linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição.

4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: **“A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.”**

Ora se a norma imunizante – receita de exportação alcança as exportações indiretas, cabe reconhecer a aplicação dessa decisão para o presente caso.

Nesse sentido, acolho os documentos apresentados, dando provimento ao Recurso do sujeito passivo nessa parte.

- 2ª matéria, entendo também que lhe assiste razão:

Ainda que essa matéria tenha sofrido com mudanças de direcionamentos, com a devida vênia, mantenho meu posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições.

Frise-se a ementa do acórdão 9303-005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”

Nesse ínterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303-005.155, 9303-005.154, 9303-005.153, 9303-005.152, 9303-005.151, 9303-005.150, 9303-005.116, 9303-006.136, 9303-006.135, 9303-006.134, 9303-006.133, 9303-006.132, 9303-006.131, 9303-006.130, 9303-006.129, 9303-006.128, 9303-006.127, 9303-006.126, 9303-006.125, 9303-006.124, 9303-006.123, 9303-006.122, 9303-006.121, 9303-006.120, 9303-006.119, 9303-006.118, 9303-006.117, 9303-006.116, 9303-006.115, 9303-006.114, 9303-006.113, 9303-006.112, 9303-006.111, 9303-005.135, 9303-005.134, 9303-005.133, 9303-005.132, 9303-005.131, 9303-005.130, 9303-005.129, 9303-005.128, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.120, 9303-005.119, 9303-005.118, 9303-005.117, 9303-006.110, 9303-004.311, etc.

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

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

Em vista de todo o exposto, voto por:

- Conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, negando-lhe provimento.
- Conhecer o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Rodrigo da Costa Pôssas – Redator Designado

Em seu recurso especial, a recorrente defende que o transporte interno de produtos acabados não caracteriza fretes em operações de venda, uma vez que o serviço fora realizada com os produtos ainda sob domínio do contribuinte.

Relativamente a frete, o STJ expressamente excluiu despesas de fretes com vendas do conceito de insumo, sendo tal decisão de observância obrigatória pelos conselheiros do CARF, o que, portanto, afasta o creditamento com base no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Já no que refere ao creditamento como frete em operações de venda, já me manifestei em julgamentos recentes, a minha mudança de posição em relação ao entendimento sobre o tema de aproveitamento ou não de créditos de PIS/Cofins sobre “frete sobre produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa”.

Sempre fundamentei a minha argumentação com base no art. 3º inc. IX da Lei nº 10.833/2003. Em resumo eu considerava que a redação da referida norma legal “frete na operação de venda” independesse da mudança de titularidade das mercadorias, pois o centro de custo “operações de venda” contemplaria os fretes sobre produtos acabados. Porém fiz uma minuciosa pesquisa jurisprudencial e o STJ tem jurisprudência dominante no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados, em virtude do quê, acolho as razões proferidas no julgado do STJ, abaixo transcrito:

**AgInt no AREsp 874800 / SP
AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL
2016/0052141-7. Julgado em 29/04/2020**

PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA COM PEDIDO DE LIMINAR.

DIREITO LÍQUIDO E CERTO. PIS/COFINS. ALEGADA OFENSA AO ART. 535 DO

CPC/1973. APONTADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

[...]

V - No caso, o Tribunal a quo adotou o fundamento de que não há direito ao creditamento a título de contribuição ao PIS e de COFINS de despesas, insumos, custos e bens, que não sejam expressamente previstos nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, ou que não estejam relacionados diretamente à atividade da empresa.

VI - Consoante a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, tem-se que o julgador não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos invocados pelas partes quando, por outros meios que lhes sirvam de convicção, tenha encontrado motivação suficiente para dirimir a controvérsia. Nesse sentido: AgInt no REsp n. 1.757.501/SC, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 3/5/2019; AgInt no REsp n. 1.609.851/RR, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 14/8/2018; REsp n. 1.486.330/PR, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 24/2/2015.

VII - Passa-se ao mérito da questão objeto dos declaratórios, diante do cabimento do prequestionamento ficto, previsto no art. 1.025 do CPC/2015, em razão da pertinência e relevância da matéria (AgRg no REsp n. 1.514.611/PR, Rel. Min. Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 21.06.2016; AgInt no AREsp n. 1.433.961/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24/9/2019).

VIII - Sobre a apontada violação dos arts. 3º, II, das Leis n.

10.637/2002 e 10.833/2003, o recurso especial não comporta provimento. IX - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não 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. A propósito: AgInt no AgInt no REsp n. 1.763.878/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 26/2/2019, DJe 1º/3/2019; AgRg no REsp n. 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (Desembargador convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, julgado em 3/12/2015, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp n. 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 9/6/2015, DJe 30/6/2015. (negritei)
X - Agravo interno improvido.

Extraio as seguintes razões do voto proferido no primeiro acórdão mencionado, as quais adoto como fundamento para decidir e abaixo transcrevo:

“No caso, o Tribunal de origem se manifestou de forma fundamentada sobre a matéria posta em debate, na medida necessária para o deslinde da controvérsia.

No caso, o Tribunal *a quo* adotou o fundamento de que não há direito ao creditamento a título de contribuição ao PIS e de COFINS de despesas, insumos, custos e bens, que não sejam expressamente previstos nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, ou que não estejam relacionados diretamente à atividade da empresa.

Consoante a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, tem-se que o julgador não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos invocados pelas partes quando, por outros meios que lhes sirvam de convicção, tenha encontrado motivação suficiente para dirimir a controvérsia. Nesse sentido:

AgInt no REsp n. 1.757.501/SC, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 3/5/2019; AgInt no REsp n. 1.609.851/RR, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 14/8/2018; REsp n. 1.486.330/PR, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 24/2/2015.

De qualquer forma, passa-se ao mérito da questão objeto dos declaratórios, diante do cabimento do prequestionamento ficto, previsto no art. 1.025 do CPC/2015, em razão da pertinência e relevância da matéria (AgRg no REsp n. 1.514.611/PR, Rel. Min. Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 21/6/2016; AgInt no AREsp n. 1.433.961/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24/9/2019).

Sobre a apontada violação dos arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o recurso especial não comporta provimento.

Com efeito, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não 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.

A propósito:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. CONCLUSÕES FÁTICOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-

fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, 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.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no AgInt no REsp n. 1.763.878/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 26/2/2019, DJe 1º/3/2019.)

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS A TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O direito ao creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, decorre da utilização de insumo que se incorpora ao produto final, e desde que vinculado ao desempenho da atividade empresarial.

2. 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. Precedentes.

3. "A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013).

4. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp n. 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (Desembargador convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, julgado em 3/12/2015, DJe 14/12/2015.)

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. CONCLUSÕES DA PERÍCIA. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. FUNDAMENTOS DA DECISÃO DE INADMISSIBILIDADE INATACADOS. SÚMULA 182/STJ.

1. Na hipótese dos autos, inexistiu ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada, manifestando-se de forma fundamentada sobre os motivos pelos quais considerou não haver possibilidade de incluir as despesas descritas pela parte recorrente no conceito de insumo.

2. Outrossim, extrai-se do acórdão objurgado que o entendimento do Tribunal de origem está em consonância com a orientação do Superior Tribunal de Justiça. Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a Cofins. À guisa de exemplo, na hipótese dos autos, bem decidiu a Corte de origem ao afastar os custos de frete das despesas passíveis de compensação com as contribuições em debate. Precedente.

3. *In casu*, registre-se que o acolhimento da pretensão recursal, para reconhecer o direito de compensação ou desconto de créditos para o PIS e a Cofins com todas as despesas descritas pela parte recorrente em Recurso Especial, demanda reexame do contexto fático-probatório, especialmente das conclusões da perícia realizada sobre tais custos operacionais, o que não se admite ante o óbice da Súmula 7/STJ.

4. Cumpre salientar que, conquanto em decisão negativa de admissibilidade tenha sido obstado o Recurso Especial com fundamento da Súmula 7/STJ, quanto a tal ponto não se manifestou a recorrente, incidindo na hipótese dos autos, igualmente, o disposto na Súmula 182/STJ.

5. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp n. 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 9/6/2015, DJe 30/6/2015.)

Ante o exposto, não havendo razões para modificar a decisão recorrida, nego provimento ao agravo interno.

É o voto.”

Destarte, os fretes internos de produtos acabados não se subsomem ao conceito de insumo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem a fretes em operações de venda de que trata o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Redator designado