MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**11080.001078/2010-03**
ACÓRDÃO	9303-015.933 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL
	JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA AS PARTICIPACOES

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART.118 DO RICARF/2023.

Em respeito ao art. 118, § 12, inciso III, alínea “b”, do RICARF/2023, não servirá como paradigma o acórdão que na data de admissibilidade do recurso especial contrariar decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos.

No caso vertente, tem-se que na data da admissibilidade do recurso especial, já se encontrava presente a decisão dada pelo STJ nos autos do REsp 1.767.945/PR, em sede de repercussão geral, que sanou a controversa ora discutida.

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na não-cumulatividade, deve ser compatível com o estabelecido de forma vinculante pelo STJ no REsp 1.221.170/PR (atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida).

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. SÚMULA CARF 188. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

PIS/COFINS. INSUMO. DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

DOCUMENTO VALIDADO

A contratação de despachante aduaneiro é mera opção (não essencial, portanto) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe o artigo 5° do Decreto 2.472/88 (Acórdão nº 9303-014.842).

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a fretes na aquisição de insumos com alíquota zero, e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para aplicar a Súmula CARF no 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas nos casos em que não haja atendimento a condição estabelecida na referida Súmula(registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição). Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade devotos, em negar-lhe provimento. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario acompanhou a relatora pelas conclusões no que se refere a fretes de transferência produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Sala de Sessões, em 11 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Participaram da sessão de julgamento os julgadores : Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e pela contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-009.434, de 27/10/2021**, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, assim ementados, respectivamente:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009
>
> 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.
>
> REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GASTOS COM DESPACHANTE ADUANEIRO. CRÉDITOS DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro, por não serem utilizados no processo produtivo do contribuinte e nem serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo, não geram créditos da Cofins no regime não cumulativo. Ausência de previsão legal.
>
> CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.
>
> As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.
>
> CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.
>
> Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.
>
> TAXA SELIC. CORREÇÃO. RESSARCIMENTO PIS/COFINS. NOTA CODAR 22/2021. POSSIBILIDADE
>
> Deve-se aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de IPI, PIS, Cofins e Reintegra, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, considerando Parecer

DOCUMENTO VALIDADO

Original

PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho de 2021, em atenção à tese fixada pelo Superior Tribunal do Justiça em relação à incidência de juros compensatórios, na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: i) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para i.1) reverter as seguintes glosas: rubricas 300581 (combustíveis, lubrificantes, gás), 300583 (materiais auxiliares de consumo), 300604 (uniformes, equipamentos de segurança), 311271 (materiais indiretos, controle de pragas), 311273 (materiais indiretos, controle de pragas) e 311711 (paletes, contentores), reconhecidas como insumos em diligência fiscal realizada; i.2) aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de PIS e Cofins, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, nos termos da Nota CODAR 22/2021. As conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Mariel Orsi Gameiro (Suplente Convocada) e Thais de Laurentiis Galkowicz davam provimento em maior extensão, para reconhecer igualmente o direito a crédito sobre despesas com assessoria aduaneira (no desembaraço aduaneiro) e despesas de fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos. A conselheira Cynthia Elena de Campos dava provimento em maior extensão, para reconhecer o direito a crédito sobre despesas de fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos; e ii) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa sobre despesas de fretes incidentes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero e com créditos presumidos. Vencido o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, que negava provimento ao recurso neste ponto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. A Conselheira Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada) participou do julgamento em substituição da Conselheira Renata da Silveira Bilhim.

Breve síntese do processo

Trata o processo de Pedido de Ressarcimento, com crédito de COFINS não cumulativa, relativo ao 1º Trimestre de 2009, vinculado à Receita do Exportação e no Mercado Interno de Produtos Tributados à Alíquota Zero, com base art. 5° da Lei n° 10.833/2002 e art. 16 da Lei n°11.116/2005, respectivamente.

Conforme Despacho Decisório (fl.37), o direito creditório foi parcialmente reconhecido, de acordo com os fundamentos expostos na Informação Fiscal (fls.07/13) abaixo transcrita:

> II. DESCRIÇÃO DAS IRREGULARIDADES FISCAIS CONSTATADAS
>
> A interessada incluiu, indevidamente, na base de cálculo dos créditos valores referentes a insumos (fls. 96 a 101), consistindo de bens e serviços não aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, descritos a seguir: **combustíveis e lubrificantes;**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

materiais auxiliares de consumo, produtos de limpeza, material de expediente, equipamentos de segurança, uniformes, controle de pragas, desembaraço aduaneiro, etc. A pessoa jurídica sujeita ao regime de incidência não cumulativa poderá, no cálculo da Contribuição (...), descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, adquiridos a partir de 1° de fevereiro de 2004, de pessoa jurídica domiciliada no país. A partir de 1º de maio de 2004, também são admitidos créditos da contribuição relacionados a aquisição de bens e serviços utilizados diretamente como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, desde que tenha havido incidência na importação. Despesas e custos indiretos com materiais e serviços como combustíveis e lubrificantes, materiais auxiliares de consumo, uniformes, controle de pragas, desembaraço aduaneiro etc., embora necessários à realização das atividades da empresa, não são considerados insumos para a prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados venda, para fins de apuração dos créditos no regime da sistemática não cumulativa.

O contribuinte também incluiu, indevidamente, na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS **fretes sobre transferências de produto acabado** (fls. 96 a 101). O valor do frete contratado de pessoa jurídica domiciliada no país para a realização de simples transferências de mercadorias dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores e filiais não integra a operação de venda a ser realizada posteriormente, não podendo ser utilizado na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Dará direito ao crédito o frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme arts. 3°, inciso IX, e 15 da Lei n° 10.833/2003.

Houve inclusão indevida na base de cálculo dos créditos de valores referentes à **locação de veículos, máquinas de café expresso, paletes e contentores** (fls. 96 a 101). É vedado o aproveitamento de créditos sobre o valor de aluguéis de bens, quando pagos à pessoa jurídica domiciliada no país, que não se enquadrarem no conceito de máquina e equipamento aplicados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda. **A locação de paletes e contentores** também não se enquadra no conceito de despesas de armazenagem previsto no art. 3°, IX, da Lei n.º 10.833, de 2003, com as modificações introduzidas pela Lei n.º 10.865, de 2004. Paletes e contentores visam facilitar a movimentação de mercadorias e o seu acondicionamento, não configurando, portanto, despesa de armazenamento.

Outra irregularidade constatada foi a inclusão indevida na base de cálculo dos créditos à alíquota de (...) e dos créditos presumidos de valores referentes compra de arroz beneficiado branco, arroz beneficiado parabolizado e arroz bramado (fls. 96 a 102), tributados à alíquota zero. Também houve a inclusão indevida na base

DOCUMENTO VALIDADO

Original

de cálculo dos créditos de **fretes na compra de arroz branco polido e arroz bramado**. Através do Decreto n° 5.195/2004, que regulamenta o art. 1° da Lei n° 10.925/2004, foram reduzidas a zero, a partir de 26 de julho de 2004, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre os produtos classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)

nos códigos 1006.20 e 1006.30. Assim, não são admitidos créditos sobre o custo de aquisição de insumos tributados à alíquota zero.

Em alguns meses o contribuinte excluiu da apuração da base de cálculo da Contribuição (...) o **valor referente à receita de venda do arroz em casca**. De acordo com a IN SRF n° 660/2006, que regulamenta o art. 9º da Lei n° 10.925/2004, fica suspensa a partir de 4 de abril de 2006 a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de produtos in natura de origem vegetal, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos códigos 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30. A suspensão de exigibilidade das contribuições alcança somente as vendas efetuadas por cerealista, pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal, para adquirentes que apuram o imposto de renda com base no lucro real. O contribuinte não satisfaz os critérios estabelecidos pela IN SRF n° 660/2006 para as vendas com suspensão da tributação. Assim, a receita da venda do arroz em casca pelo contribuinte deve ser incluída na apuração da base de cálculo (...).

A interessada também não efetuou corretamente o rateio proporcional dos créditos da Contribuição (...). Deve ser aplicada aos créditos a relação percentual existente entre as receitas tributadas no mercado interno, as receitas de vendas no mercado interno com alíquota zero e as receitas de exportação, auferidas no mês. A base de cálculo dos créditos informada na DACON não está de acordo com os demonstrativos de cálculo dos créditos (insumos informados nas planilhas + compras de arroz + fretes sobre compras não informados + encargos de depreciação + créditos na importação) fornecidos pelo contribuinte.

Os créditos referentes a devoluções de vendas sujeitas à alíquota de (...) somente podem ser utilizados na dedução da Contribuição (...), não podendo ser objeto de ressarcimento.

III. CONCLUSÃO

Em função dos fatos anteriormente descritos e das irregularidades fiscais constatadas, após efetuados os ajustes necessários e outras correções obrigatórias demonstrados em planilhas anexas (fls. 103 a 108), que obedeceram ao disposto na legislação (...) não-cumulativa, verifiquei que as irregularidades fiscais constatadas reduziram os créditos disponíveis. Assim, nos termos da Portaria DRF/POA/RS n° 144/2009, RECONHEÇO PARCIALMENTE os direitos creditórios da fiscalizada, relativamente aos créditos da Contribuição (...)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

vinculados às receitas de exportação, referentes ao período compreendido entre o 1° trimestre de 2006 e o 1º trimestre de 2009, conforme planilha abaixo:

Cientificada do mencionado Despacho Decisório, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade (fls.58/110) acompanhada de documentos (fls.111/574), oportunidade em que, após discorrer acerca da metodologia que entende pertinente para o creditamento de PIS e COFINS, refutou as glosas perpetradas pela fiscalização.

A lide foi decidida pela 11ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto/SP - Acórdão 14-65.967, em sessão realizada na data de 11/05/2017, que por unanimidade de votos, julgou improcedente o pleito trazido a litígio (fls.763/828).

Cientificada do acórdão de piso, a empresa interpôs Recurso Voluntário (fls.835/884), o qual pugna para que seja reformado o r. acórdão recorrido para reconhecer a legitimidade dos créditos pleiteados a seguir listados:

(i) combustíveis e lubrificantes;

(ii) materiais auxiliares de consumo;

(iii) uniformes;

(iv) controle de pragas;

(v) despesas com assessoria aduaneira (no desembaraço aduaneiro;

(vi) despesas com frete na transferência de mercadorias entre os estabelecimentos industriais e estabelecimentos distribuidores;

(vii) despesas com armazenamento de cargas (paletes e contentores);

(viii) despesas com frete na aquisição de bens tributados à alíquota zero;

Por fim, pede para que seja reconhecido o direito da ora Recorrente à correção monetária dos seus créditos pela Taxa Selic.

Por meio da Resolução nº 3402-001.890, de 23/04/2019, a Turma julgadora resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava que a autoridade preparadora intimasse o contribuinte a esclarecer alguns questionamentos postos pelo Colegiado e apresentasse laudo técnico sobre os dispêndios considerados como insumos (fls.895/902).

Após concluída a diligência, sem manifestação da contribuinte, os autos retornaram para julgamento do Recurso Voluntário, o qual foi deferido parcialmente (fls. 1737/1767), nos seguintes termos:

(i) reverter as seguintes glosas: rubricas 300581 (combustíveis, lubrificantes, gás), 300583 (materiais auxiliares de consumo), 300604 (uniformes, equipamentos de segurança), 311271 (materiais indiretos, controle de pragas), 311273 (materiais indiretos, controle de pragas) e 311711 (paletes, contentores), reconhecidas como insumos em diligência fiscal realizada;

DOCUMENTO VALIDADO

(ii) reverter a glosa sobre despesas de fretes incidentes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero e com créditos presumidos

(iii) aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de PIS e Cofins, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, nos termos da Nota CODAR 22/2021.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada da decisão, insurgiu-se a Fazenda Nacional contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de divergência (fls1769/1797), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado, quanto as seguintes matérias/paradigmas:

(a) crédito de Pis e Cofins sobre **fretes na aquisição de insumos com alíquota zero**; (**Acórdãos 9303-0009.195 e 9303-005.154**);

(b) **correção pela taxa Selic** (**Acórdãos 9303-011.943 e 3201-009.577**).

Em exame de admissibilidade, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial (fls. 1801/1804), deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Devidamente cientificada do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial proposto pela Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls. 1853/1871), manifestando, em sede de preliminar, pelo não reconhecimento, visto que o Acórdão 9303-005.154, suscitado como paradigma, para manutenção da glosa teve por base entendimento ultrapassado do conceito de insumo, desalinhado com a jurisprudência administrativa e judicial. No mérito, requer seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mantendo-se o acórdão recorrido nos pontos suscitados pela PGFN.

Recurso Especial do Contribuinte

Cientificada da decisão, insurgiu-se também a contribuinte contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de Divergência (fls.1811/1825 e docs. 1826/1850), apontando o dissenso jurisprudencial que visa rediscutir o entendimento firmado, quanto as seguintes matérias/paradigmas:

(a) crédito de Pis/Cofins sobre os custos com **despachantes aduaneiros** (**Acórdão 3301-002.061**);

(b) crédito de Pis/Cofins sobre **frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa** (**Acórdão 9303-009.869**).

Em exame de admissibilidade, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial (fls.1876/1880), deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte.

DOCUMENTO VALIDADO

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial da contribuinte (fls.1882/1895), requerendo a sua negativa de provimento.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise dos Recursos Especiais interpostos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, porém dele conheço parcialmente, deixando de conhecer a matéria relativa a "***3.2 Ressarcimento de Pis e Cofins. Correção pela taxa Selic***", em respeito ao art. 67, § 12, inciso II, do RICARF/2015 e art. 118, § 12, inciso III, alínea "b"[1], RICARF/2023, eis que na data da admissibilidade do recurso (25/10/22), já havia decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática de recursos repetitivos, que sanou a controversa ora discutida.

O direito à atualização monetária do crédito nos pedidos de ressarcimento de PIS/COFINS no regime da não cumulatividade, não sofrem correção monetária ou juros, conforme previsão dos arts. 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833/2003 e inc. I, do § 5º, do art. 72, da IN SRF nº 900/2008, nesses termos foi editada a Súmula CARF nº 125, citada nos acórdãos indicados como paradigma pela Fazenda Pública (9303-011.943 e 3201-009.577).

No entanto, após a data da emissão e aprovação daquela súmula, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos REsp nºs 1.767.945, 1.768.060 e 1.768.415, cuja publicação no Dje ocorreu em 06/05/2020, decidiu sob a sistemática de recursos repetitivos, que é devida a

[1] Art. 118 (...)
§ 12. **Não servirá como paradigma o acórdão**:
I - proferido pelas Turmas Extraordinárias de julgamento;
II – que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado ou objeto de desistência ou renúncia do interessado na matéria que aproveitaria ao recorrente; e
III - **que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar**:
a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
b) **decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos**;
c) Súmula do CARF ou Resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais; e
d) decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com a suspensão da execução do ato declarado inconstitucional por Resolução do Senado Federal.

DOCUMENTO VALIDADO

correção monetária sobre o ressarcimento de saldos credores de créditos escriturais, quando há resistência do Fisco em deferir o pedido.

Ressalta-se, que a Súmula CARF nº 125, citada nas decisões dos acórdãos indicados como paradigmas pela Fazenda Nacional, foi revogada, tendo a Nota Técnica SEI nº 42950/2022/ME, exarada pela Coordenação-Geral de Gestão do Julgamento do CARF; e seu afastamento justifica-se, em síntese, pela superveniência de decisão do STJ, no julgamento do REsp 1.767.945/PR (Tema 1.003), cuja redação é a seguinte: "*O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)*".

Oportuna a transcrição do trecho da Nota Técnica SEI nº 42950/2022/ME:

> A PGFN, por meio do PARECER SEI Nº 3686/2021/ME, aprovado em 17 de junho de 2021, pelo Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário, em resposta à consulta da Secretaria da Receita Federal, sobre os efeitos da tese fixada sobre questões de suspensão, interrupção e reinício da contagem de prazo da atualização monetária dos créditos escriturais, se pronunciou nos itens 18 e 19, nos seguintes termos:
>
> > *18. A formação da jurisprudência relava à correção dos créditos escriturais, nas hipóteses de resistência injustificada do Fisco, tem como uma das suas premissas evitar o enriquecimento sem causa, migando a redução dos valores reais dos créditos a serem restituídos. Essa mitigação tem como parâmetro o art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, fixando prazo limite de 360 dias para decisão quanto ao pedido de ressarcimento, a partir do qual os valores passariam a ser corrigidos.*
> >
> > *19. A incapacidade material pode restringir a aplicação absoluta do preceito legal acima mencionado, porém, a consequência para o descumprimento do prazo de 360 dias foi estabelecida pela jurisprudência: a correção dos valores. Desse modo, os contribuintes que consigam utilizar os créditos dentro de 360 dias não terão correção do crédito, mas, nos casos em que o prazo for ultrapassado, a correção deve ocorrer a partir do 361º dia após o protocolo do pedido de ressarcimento, a fim de evitar desequilíbrio entre os que receberam no prazo e os que receberam fora do prazo."*
>
> Em vista dos esclarecimentos prestados pela PGFN no Parecer acima citado e da vinculação da Administração Pública aos Recursos Especiais 1.767.945/PR; 1.7680.60/RS e 1.768.415/SC, a Secretaria Especial da Receita Federal editou nova Instrução Normativa, em 06/12/2021, passando os arts. 151 e 152 da referida IN RFB 2.055/2021 a prever textualmente os acréscimos legais, a partir do 361º dia do protocolo do requerimento de ressarcimento, como segue:
>
> > *"Art. 151. Não haverá incidência dos juros compensatórios sobre o crédito do sujeito passivo:*

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> *I - se a restituição for efetuada no mesmo mês da origem do direito creditório; II - no caso de compensação de ofício ou compensação declarada pelo sujeito passivo, se a data de valoração do crédito ocorrer no mesmo mês da origem do direito creditório; III - no ressarcimento ou na compensação de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e relativos ao Reintegra, ressalvado o disposto no art. 152; e IV - na compensação do crédito de IRRF relativo a juros sobre capital próprio e de IRRF incidente sobre pagamentos efetuados a cooperavas a que se referem o art. 81 e o caput do art. 82, respectivamente.*
>
> *Art. 152.* ***Na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e relativos ao Reintegra, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias da data do protocolo do pedido de ressarcimento, aplica-se à parcela do crédito não ressarcida ou não compensada o acréscimo de que trata o caput do art. 148****.*
>
> *§ 1º* ***No cálculo dos juros de que trata o caput, será observado como termo inicial o 361º (trecentésimo sexagésimo primeiro) dia contado da data do protocolo do pedido de ressarcimento original****.*
>
> *§ 2º O termo final da valoração do crédito objeto de pedido de ressarcimento deverá ser:*
>
> *I - na hipótese de ressarcimento, quando a quantia for disponibilizada ao contribuinte; II - na hipótese de compensação declarada, quando houver a entrega da declaração de compensação original; e III - na hipótese de compensação de ofício, quando ela for considerada efetuada.*
>
> *II - na hipótese de compensação declarada, quando houver a entrega da declaração de compensação original; e*
>
> *III - na hipótese de compensação de ofício, quando ela for considerada efetuada."*

Nesse ponto, demonstrada a necessidade de revisão da Súmula CARF nº 125, diante desse julgado.

Nesse cenário, foi publicada a Portaria CARF nº 8.451, de 27/09/2022, que revogou a citada Súmula CARF nº 125: O PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, no uso da atribuição que lhe confere o § 4º do art. 74 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e considerando o que consta do Recurso Especial nº 1.767.945/PR e da Nota Técnica SEI n° 42950/2022/ME, integrante dos autos do Processo SEI nº 15169.100277/2022-18, resolve: *Art. 1º Fica revogada a Súmula CARF nº 125. Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação*.

Diante das considerações acima expostas e tendo em vista a tese firmada no RESP 1.767.945/PR, não deve ser conhecido o Recurso Especial proposto pela Fazenda Nacional nesse

ponto, em respeito ao art. 67, § 12, inciso II, do RICARF/2015, replicado no art. 118, § 12, inciso III, alínea "b"[2], RICARF/2023 (Portaria MF nº 1.634/2023).

Em relação a matéria "***3.1 Crédito de Pis e Cofins. Fretes na aquisição de insumos com alíquota zero***", entendo que há claramente dissenso jurisprudencial entre os acórdãos: recorrido – que permitiu o creditamento sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos desonerados contribuições (art. 3º, inciso II, das Leis 10.833/03 e 10.637/02) - e o paradigma (**Acórdão nº 9303-0009.195**) – que com base nos critérios de relevância e essencialidade, tal qual restou definido no julgamento do REsp 1.1221.170/PR, que entendeu não ser possível tal creditamento. Vejamos:

> **Acórdão 9303-009.195**
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005 PIS NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CRITÉRIOS DA RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE
>
> Os insumos que comprovadamente atendam aos critérios da relevância e essencialidade, nos termos do que foi definido no julgamento do REsp. 1.221.170/PR, geram direito ao creditamento na sistemática de apuração não-cumulativa.
>
> REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO.
>
> Há vedação legal para apropriação de créditos da não cumulatividade do PIS na aquisição de bens ou serviços, utilizados como insumos, não onerados pela contribuição.

Portanto, conheço do recurso nesse ponto.

II – Do mérito - crédito de Pis e Cofins. Fretes na aquisição de insumos com alíquota zero:

A matéria a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência, trazida pela Fazenda Nacional, diz respeito a possibilidade ou não de tomada de créditos das

---

[2] Art. 118 (...)
§ 12. **Não servirá como paradigma o acórdão**:
I - proferido pelas Turmas Extraordinárias de julgamento;
II – que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado ou objeto de desistência ou renúncia do interessado na matéria que aproveitaria ao recorrente; e
III - **que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar**:
a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
b) **decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos**;
c) Súmula do CARF ou Resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais; e
d) decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com a suspensão da execução do ato declarado inconstitucional por Resolução do Senado Federal.

DOCUMENTO VALIDADO

contribuições sociais (PIS/COFINS) não cumulativas em relação aos fretes na aquisição de insumos desonerados (sujeitos à suspensão).

Consta dos autos que a Fiscalização não reconheceu o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem sujeito à alíquota zero, conforme art. 289, § 1°, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999. Portanto, estando a mercadoria sujeita à alíquota zero o frete a ela vinculado não gera direito a crédito em observância ao art. 3°, § 2°, inciso II, da Lei n° 10.833/2003.

No Acórdão recorrido, a Turma julgadora entendeu que os fretes incorridos na aquisição não onerados pelas contribuições são serviços essenciais ao processo produtivo da contribuinte, o que decorre da reconhecida essencialidade do material transportado, independente do tratamento tributário dado ao respectivo insumo.

No Recurso Especial, a Fazenda Nacional aduz que "*as despesas com fretes na aquisição de produtos desonerados, não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima por expressa disposição legal (Art. 3° §2° inciso II da Lei 10.833/2003)"*. E conclui "*se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima, como o frete ou seguro, pois a natureza da tributação incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal*".

De outro lado, em suas contrarrazões, a contribuinte argumenta que "*tendo em vista que a prestação de serviço de frete é tributada pelas contribuições ao PIS e à COFINS, é justo e legítimo o creditamento de tais despesas incorridas ao tomar os serviços de transporte, conforme previsto no art. 3º, inciso II, § 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002.*".

A questão ora debatida já foi objeto de Súmula, no âmbito deste Tribunal Administrativo, aprovada por esta 3ª Turma da CSRF, em sessão de 20/06/2024, cuja vigência se deu a partir de 27/06/2024, *in verbis*:

Súmula CARF nº 188

> É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.
>
> Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

O que se conclui é que embora o frete esteja relacionado com o transporte de insumo com isenção, suspenção ou alíquota zero, este representa um gasto incorrido pelos contribuintes para o transporte de um produto que representa um insumo, isto é, produto essencial de seu processo produtivo, e que uma vez sujeito a tributação do PIS e da COFINS, deve ser afastada a aplicação do art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Oportuno ressaltar nesse ponto, que para que o frete de aquisição, efetivamente, possa ser computado de forma apartada do bem adquirido, seu custo deve vir em nota autônoma, sendo contabilizado de forma a aclarar que não está abrangido pelo tratamento conferido ao insumo transportado.

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

Em outras palavras, se de um lado se busca evitar a obtenção indevida de crédito básico da não-cumulatividade por operação que não tenha efetivamente sido tributada (ou de outra forma desonerado), do outro lado se busca preservar o cerceamento do direito de crédito básico da não-cumulatividade em operações efetivamente tributadas ou que não tenha incidido nas vedações legais à tomada de crédito.

Portanto, legítima a tomada de créditos básicos sobre os fretes que tenham sido efetivamente tributados (com alíquota diferente de zero, e que não tenham sido de outra forma desonerados), registrados de forma autônoma, e se refiram a aquisição de insumos não onerados, pelo que, nestas circunstâncias, cabe o provimento parcial ao apelo fazendário, para que sejam mantidas as glosas apenas nos casos que não se enquadrem nos condicionais aqui descritos (registro autônomo e efetiva tributação do frete).

Assim, voto pelo provimento parcial do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto a esta matéria, aplicando ao caso a Súmula CARF 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas nos casos em que não haja atendimento a condição estabelecida na referida Súmula (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição)..

III – Do conhecimento do Recurso Especial da Contribuinte:

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo e deve ser conhecido, tendo em vista a atendimento aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e alterações, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, *verbis*:

> **3.1 Crédito de Pis/Cofins. Despachantes aduaneiros**
>
> O acórdão recorrido negou provimento ao pedido de direito de crédito de Pis/Cofins calculado sobre despesas de despachante aduaneiro, conforme a ementa que se repete:

DOCUMENTO VALIDADO

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GASTOS COM DESPACHANTE ADUANEIRO. CRÉDITOS DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro, por não serem utilizados no processo produtivo do contribuinte e nem serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo, não geram créditos da(o) PIS no regime não cumulativo. Ausência de previsão legal.

A recorrente usa o **paradigma 3301-002.061** pelos seguintes excertos:

CUSTOS DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS.

Os custos incorridos com serviços de desestiva/produção (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado), geram créditos dedutíveis da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou passíveis de ressarcimento.

[...]

Acordão Paradigma nº 3301002.061

(...)

Segundo os referidos dispositivos legais, os custos com aquisição de bens e serviços, utilizados com insumo na prestação e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, geram créditos da contribuição.

Assim, a recorrente faz jus aos créditos apurados sobre os custos com serviços de desestiva/**despachantes**, correspondes exclusivamente ao descarregamento, movimentação, acondicionamento, e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado, conforme discriminado literalmente por ela, em seu recurso voluntário, pagos às pessoas jurídicas domiciliadas no País, mediante notas fiscais de prestação de serviços. Tais custos integram o custo dos bens (matérias-primas) utilizados na produção e fabricação dos produtos vendidos por ela e se enquadram no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, citado e transcrito anteriormente.

Embora o paradigma não expresse a matéria na ementa ou no dispositivo, a redação do voto condutor admite o crédito sobre despesas com despachantes aduaneiros, na aquisição de insumos.

Assim, diverge da decisão recorrida na matéria.

3.2 Crédito de Pis/Cofins. Frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa

A recorrente, no pedido se refere ao direito de crédito de Pis/Cofins sobre o frete de "*mercadorias entre estabelecimentos industriais e estabelecimentos distribuidores*", isto é, de produtos acabados. Tal matéria, já bem conhecida, apresenta entendimento divergente entre o acórdão recorrido e o paradigma, conforme se infere a partir das próprias ementas:

Acórdão recorrido:

DOCUMENTO VALIDADO

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Paradigma 9303-009.869:

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

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na "operação de venda", atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003. Aplica-se o mesmo raciocínio para o custo de produção sobre fretes de produtos adquiridos para revenda.

Verifica-se, desse modo, que resta demonstrada a divergência suscitada.

Portanto, com base no acima exposto, conheço do Recurso Especial proposto pela contribuinte, e passo de plano para o enfrentamento do mérito no recurso.

IV – Do mérito:

a) crédito de Pis/Cofins. Despachantes aduaneiros:

A primeira matéria a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência diz respeito a possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo com serviço de despachante aduaneiro na importação, para o desembaraço da mercadoria e a sua consequente nacionalização, na compra de arroz, principal matéria-prima utilizada no processo produtivo, pleiteado com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Consta do Relatório Fiscal (fl.09), que foram excluídos da base de cálculo os custos havidos com despachante aduaneiro, pois tais serviços não foram aplicados produção ou fabricação de bens destinados à venda:

> A interessada incluiu, indevidamente, na base de cálculo dos créditos valores referentes a insumos (fls. 96 a 101), consistindo de bens e serviços não aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, descritos a seguir: **combustíveis e lubrificantes; materiais auxiliares de consumo, produtos de limpeza, material de expediente, equipamentos de segurança, uniformes, controle de pragas, desembaraço aduaneiro, etc**.

A decisão recorrida, manteve a glosa sobre tais despesas "***não se tratam de serviços utilizados como insumos***, *com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, tampouco se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento presentes no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, vez que*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

*a referida despesa não integra a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS incidentes na importação. **Falta, portanto, previsão legal para a geração de créditos de PIS/Pasep e Cofins no regime não cumulativo para esse tipo de despesa***".

Nesse ponto, defende o Contribuinte que "*em todas as fases do presente processo administrativo, a Recorrente buscou demonstrar que a contratação de serviços de assessoria aduaneira é notoriamente imprescindível para a nacionalização dos insumos importados, que são utilizados no processo produtivo da empresa, no caso, o beneficiamento do arroz, e, portanto, enquadra-se no conceito de "insumo", previsto no art. 3º, inciso II da Lei 10.633/2003, em vista da essencialidade dessas operações*".

Com relação à tais custos, entendo que não geram direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativos, visto que a contratação dos serviços de despachante aduaneiro é uma opção do importador, o qual pode, no caso de pessoa jurídica, optar por exercer as atividades relacionadas ao despacho aduaneiro por meio de seu dirigente ou empregado, nos termos do art. 5° do Decreto 2.472/88 e art. 2º do Decreto nº 646/92, o qual destaco o Decreto nº 646/92, que dispõe o seguinte:

> Art. 2° Para os efeitos deste Decreto, entende-se por interessado, o importador ou o exportador de mercadorias e o viajante procedente do exterior, das Áreas de Livre Comércio ou da Zona Franca de Manaus, relativo aos seus bens.
>
> (...)
>
> Art. 4° O interessado, pessoa física ou jurídica, somente poderá exercer atividades relacionadas com o despacho aduaneiro:
>
> I - por intermédio do despachante aduaneiro;
>
> II - pessoalmente, se pessoa física, ou, se jurídica, também mediante:
>
> a) dirigente;
>
> b) empregado;
>
> c) empregado de empresa coligada ou controlada, tal como definida nos §§ 1° e 2º do art. 243 da Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
>
> d) funcionário ou servidor especificamente designado, quando for órgão da administração pública, missão diplomática ou representação de organização internacional.

Nesse sentido, cito recentes precedentes desta 3ª Turma – CSRF, *in verbis*:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005
>
> CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE DESEMBARAÇO ADUANEIRO. ATIVIDADE MEIO. INEXISTÊNCIA DE ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. TESTE DE SUBTRAÇÃO.

As despesas com serviços de desembaraço aduaneiro/despachante aduaneiro, além de constituírem atividade meio da empresa (não produtiva), não podem ser caracterizadas como essenciais ou relevantes. A aplicação do "Teste de Subtração" permite caracterizar o dispêndio como não essencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos especiais. No mérito, por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para manter as glosas sobre créditos referentes a despachantes aduaneiros, e negou-se provimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte, por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, e Cynthia Elena de Campos. Julgamento realizado após a vigência da Lei 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(Acórdão nº 9303-014.842 – CSRF / 3ª Turma, Processo nº 15578.000194/2010-66, Rel. Conselheiro Vinicius Guimarães, Sessão de 14 de março de 2024).

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

PIS/COFINS. INSUMO. DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

A contratação de despachante aduaneiro é mera opção (não essencial, portanto) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe o artigo 5° do Decreto 2.472/88.

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE. O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. (Acórdão 9303-013.887)
>
> (Acórdão nº 9303-014.779 – CSRF / 3ª Turma, Processo nº 10783.720619/2011-99, Rel. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Sessão de 14 de março de 2024) (grifou-se)

Do voto do Ilustre Conselheiro Relator Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, destaco o seguinte trecho, cujas razões de decidir adoto como se minhas fossem:

> 2.4. A contratação de DESPACHANTE ADUANEIRO é mera opção (não essencial, portanto) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe o artigo 5° do Decreto 2.472/88:
>
> Art. 5º A designação do representante do importador e do exportador poderá recair em despachante aduaneiro, relativamente ao despacho aduaneiro de mercadorias importadas e exportadas e em toda e qualquer outra operação de comércio exterior, realizada apor qualquer via, inclusive no despacho de bagagem de viajante.
>
> 1º Nas operações a que se refere este artigo, o processamento em todos os trâmites, junto aos órgãos competentes, poderá ser feito:
>
> a) se pessoa jurídica de direito privado, somente por intermédio de dirigente, ou empregado com vínculo empregatício exclusivo com o interessado, munido de mandato que lhe outorgue plenos poderes para o mister, sem cláusulas excedentes da responsabilidade do outorgante mediante ato ou omissão do outorgado, ou por despachante aduaneiro;
>
> b) se pessoa física, somente por ela própria ou por despachante aduaneiro;
>
> c) se órgão da administração pública direta ou autárquica, federal, estadual ou municipal, missão diplomática ou repartição consular de país estrangeiro ou representação de órgãos internacionais, por intermédio de funcionário ou servidor, especialmente designado, ou por despachante aduaneiro.
>
> 2.4.1. Por sinal, despachante aduaneiro, nos termos da regulamentação acima é pessoa física que representa importadores e exportadores no curso do despacho aduaneiro. Assim, além da impossibilidade legal do creditamento (art. 3° § 2° inciso I das Leis 10.637/02 e 10.833/03), não é responsabilidade do despachante, e sim do agente de cargas (ou, no silêncio deste, do armador) direcionar a carga importada para um terminal portuário (Anexo III item 2.14 da IN 800/07). Do

DOCUMENTO VALIDADO

> mesmo modo, é de responsabilidade dos estivadores e dos demais trabalhadores portuários a descarga do contêiner e não do despachante (art. 40 da Lei dos Portos).

Com base nos apontamentos acima, nego provimento ao recurso do Contribuinte nesse ponto.

b) crédito de Pis/Cofins. Frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa:

A segunda matéria a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência diz respeito a possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais (PIS e COFINS), não cumulativas sobre os custos havidos com frete de "*mercadorias entre estabelecimentos industriais e estabelecimentos distribuidores*", com fulcro nos artigos 3.º, inciso IX e 15, inciso II da Lei n.º 10.833/03. No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa.

A legislação destacada acima, estabelece que o contribuinte tem direito ao crédito de frete nas operações de venda, desde que tenha suportado o ônus respectivo, *in verbis*:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Consta do relatório Fiscal (fl.10), que a fiscalização glosou tais créditos, por ausência de previsão legal nos seguintes termos:

> 0 contribuinte também incluiu, indevidamente, na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS fretes sobre transferências de produto acabado (fls. 96 a 101). **0 valor do frete contratado de pessoa jurídica domiciliada no país para a realização de simples transferências de mercadorias dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores e filiais não integra a operação de venda a ser realizada posteriormente**, não podendo ser utilizado na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Dará direito ao crédito o frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme arts. 3°, inciso IX, e 15 da Lei n° 10.833/2003.

Tal entendimento foi consagrado pelas decisões que antecederam o recurso posto em julgamento. Em resumos, o acórdão recorrido resumiu quais situações são passíveis de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

> i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto n° 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3° da Lei n° 10.833/03;

DOCUMENTO VALIDADO

ii) nas vendas de mercadorias, no caso de o ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e

iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3° da Lei nº10.833/03.

Em seu recurso, a contribuinte assevera que tais custos com frete são essenciais "*para o regular desempenho de sua atividade (indústria, comércio, exportação e importação de cereais e sementes, em especial o arroz), a Recorrente tem de transferir os seus produtos para centros de distribuição de sua propriedade, a fim de obter melhores resultados, visto que em não havendo estes centros para estocagem, tornar-se-ia inviável a venda de seus produtos para compradores das Regiões Sudeste, Centro-Oeste, Norte e Nordeste do País, bem como para as exportações de suas mercadorias*".

No entanto, segundo o conceito de insumos adotado pelo precedente vinculante do STJ (REsp nº 1.221.170/PR), os custos com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não dão direito a tomada de crédito por ser posterior ao processo produtivo e não caracterizar frete na venda, apresentando natureza de despesa com logística (despesa operacional), para a qual não há previsão de tomada de crédito.

Com efeito, o STJ tem entendimento firme no sentido de que as despesas com frete para transferência interna de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito ao creditamento do PIS e da COFINS, no regime da não cumulatividade, por não se tratar de operações de venda ou revenda, prevista no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779.

Veja-se trechos de alguns dos referidos acórdãos:

> "(...) a previsão normativa para desconto de crédito é apenas em relação ao frete na operação de venda, desde que sejam suportados pelo vendedor, e que o caso em debate é diverso, não estando inserido no referido dispositivo, pois a recorrente é empresa que comercializa seus produtos através de seus Centros de Armazenagem e Distribuição espalhados pelo território brasileiro, e que o citado transporte, muito embora viabilize sua operação de venda, não se insere no conceito de 'venda', pois realizado dentro do âmbito da própria empresa" (EDcl no AgRg no REsp 1.335.014/CE).
>
> 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 (AgRg no REsp 1.386.141/AL).
>
> Na forma da jurisprudência dominante e atual do STJ, "*as despesas de frete (nas operações de transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa) não configuram operação de venda, razão pela qual não geram direito*

DOCUMENTO VALIDADO

> *ao creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade*" (REsp 1.710.700/RJ).
>
> 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 (AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ).
>
> 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).

Esse entendimento foi igualmente consagrado por esta 3ª Turma, em 12/06/2024, Acórdão nº 9303-015.316, ESPECIFICAMENTE sobre a aplicação do artigo 3° inciso IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03, verbis:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Exercício: 2008 PIS/COFINS. INSUMOS. MATERIAIS DE EMBALAGEM. ALIMENTOS.
>
> (...)
>
> PIS/COFINS. FRETE DE VENDA. FRETE DE PRODUTO ACABADO. INCOMPATIBILIDADE.
>
> O frete de transferência de produto acabado entre estabelecimentos não pode ser considerado frete de venda para fins do a**rtigo 3° inciso IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03**. (grifou-se)

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ de desta CSRF, que refletem o entendimento 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, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise.

Assim, entendo que não merece reparos a r. decisão recorrida.

V – Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Pública, apenas no que se refere a fretes na aquisição de insumos com alíquota zero, e, no mérito, em dar provimento parcial, para aplicar a Súmula CARF no 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas nos casos em que não haja

DOCUMENTO VALIDADO

Original

atendimento a condição estabelecida na referida Súmula (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição). Em relação ao Recurso Especial proposto pela contribuinte, voto por conhecer do recurso, para no mérito negar provimento.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green

DOCUMENTO VALIDADO