



<b>Processo nº</b>	11080.005372/2007-81
<b>Recurso</b>	Especial do Procurador e do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9303-012.705 – CSRF / 3ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	09 de dezembro de 2021
<b>Recorrentes</b>	FAZENDA NACIONAL ELEVA ALIMENTOS S/A

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

**RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS.**

As receitas financeiras devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa das contribuições de PIS/Pasep e Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições 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).

**PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.**

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

**COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.**

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos termos decididos pelo disposto na decisão do REsp. nº 1.221.170/PR do STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**

O valor do crédito presumido a que fazem jus as agroindústrias somente pode ser utilizado para desconto do valor devido da contribuição apurada no período, não podendo ser aproveitado em ressarcimento.

A autorização para ressarcir ou compensar os créditos presumidos apurados neste período alcança somente os pleitos formulados a partir de 01/11/2009.

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS. RESSARCIMENTO. AJUSTES DA BASE DE CÁLCULO. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO. SÚMULA CARF N° 159.**

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

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 voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Érika Costa Camargos Autran, que deram provimento parcial, tão somente, para reconhecer o direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativo relativo às despesas com frete de produtos acabados entre seus estabelecimentos (fábrica para centros de distribuição). As conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran deram provimento parcial em maior extensão, para reconhecer também o direito à utilização do crédito presumido que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2001. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pelo Contribuinte ELEVA ALIMENTOS S/A (incorporada por BRF – BRASIL FOOD S/A), o primeiro com fulcro no art. 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009, então vigente, e o segundo tendo por fundamento dispositivo análogo do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3202-000.594**, de 28 de novembro de 2012, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário. O julgado recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

**DESPESAS DE FRETES NO TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. NÃO DÁ DIREITO AO CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO.**

**Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS e da Cofins, não cumulativos, sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa ou para estabelecimentos de terceiros não clientes.**

**CRÉDITOS DE CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. ART. 8º DA LEI N.º 10.925/2010. ART. 56A, § 1º, I, DA LEI N.º 12.350/2010. IMPOSSIBILIDADE ANTES DE 1º/11/2011.**

**O art. 56A, § 1º, I, da Lei n.º 12.350/2010 impede a utilização do crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2010, para fins de ressarcimento, antes de 1º/01/2011.**

CRÉDITOS DE CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. ALÍQUOTA DO CRÉDITO PRESUMIDO.

O despacho decisório da DRF demonstrou que a alíquota correta do crédito presumido no caso de aquisição de soja, milho, sorgo e farelo é de 0,5775%, nos termos do art. 8º, §3º, II, da Lei nº 10.925/2004, vigente até 14 de junho de 2007, e que, depois dessa data, nas aquisições de soja e seus derivados, passou a ser de 0,825%, por força da nova redação dada ao indigitado inciso pela Lei nº 11.488/2007.

**CRÉDITOS DE CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. ENCONTRO DE CONTAS E REDUÇÃO DO VALOR A RESSARCIR.**

**Em consequência da glosa dos créditos presumidos utilizados para quitar o próprio PIS, a fiscalização apurou débitos de PIS. A autoridade fiscal, então, utilizou parte dos créditos reconhecidos, na análise do pedido de ressarcimento, para compensar tais novos débitos de PIS. Encontro de contas que faz parte da natureza da apuração desse tributo não-cumulativo.**

**CRÉDITOS DE CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO.**

Excetuada a hipótese do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, impossível a utilização do ressarcimento do saldo credor de valores decorrentes dos créditos, previstos no art. 15 da Lei nº 10.865/2004. Inaplicável, na espécie, o art. 5, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637/2002.

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. VENDAS DEVOLVIDAS. RESSARCIMENTO.**

Não são ressarcíveis os créditos de PIS-importação, dispostos no art. 15 da Lei nº 10.865/2004, e os créditos presumidos, disciplinados no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, vinculados a vendas devolvidas, porquanto somente são passíveis de pedido de ressarcimento os créditos, previstos no art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, vinculados à exportação ou a saídas isentas, não tributadas, alíquota zero ou suspensas, conforme dispõe o art. 5, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637/2002 e o art. 16 da Lei nº 11.116/2005; ou, ainda, os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865/2004 relacionados a saídas isentas, não tributadas, alíquota zero ou suspensas, na forma do art. 17 da Lei nº 11.033/2005 e do art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

**CRÉDITOS DE CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA TOTAL.**

**O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.637/2002 não fala em receita bruta total, sujeita ao pagamento de PIS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita brutal total para fins de rateio proporcional dos créditos de PIS não-cumulativo.**

Recurso Voluntário provido em parte.

Não resignada com a parte do acórdão que lhe foi desfavorável, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial suscitando divergência com relação ao **cômputo das receitas financeiras para fins de rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total**. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigma o acórdão nº 3302-01.146.

Nos termos do despacho nº 3200- - 1ª Câmara, de 04 de agosto de 2015, foi dado seguimento ao recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, pois se entendeu como comprovado o dissenso.

De outro lado, o Sujeito Passivo também interpôs recurso especial alegando existir divergência jurisprudencial com relação aos seguintes pontos: (1) direito ao crédito de PIS sobre despesas com frete na remessa de produtos para centro de distribuição; (2) direito à utilização do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2001, antes de 01/01/2011; (3) compensação de ofício realizada pela fiscalização, que entende indevida; (4) crédito presumido em relação aos insumos; (5) crédito presumido reconhecido pela Fiscalização; (6) resarcimento do saldo credor de PIS/COFINS-Importação; e (7) crédito de PIS-Importação e aos créditos presumidos vinculados à devolução de vendas.

Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 3403-00.485 (1); 3402-002.187 (2); 203-11959 (3), respectivamente. Não houve indicação de acórdãos paradigmas para as demais matérias.

Na mesma oportunidade, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional, postulando, preliminarmente, o seu não conhecimento e, no mérito, a sua negativa de provimento.

Consoante despacho S/N – 2ª Câmara, de 05 de abril de 2016, foi dado seguimento parcial ao recurso especial do Contribuinte, sendo admitida a discussão com relação apenas às seguintes matérias: (i) direito ao crédito de PIS sobre despesas com frete na remessa de produtos para centro de distribuição; (ii) direito à utilização do crédito presumido que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2001, antes de 01/01/2011 e (iii) compensação de ofício realizada pela fiscalização.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial da empresa, postulando a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

## 1 Admissibilidade

Os recursos especiais da Fazenda Nacional e do contribuinte são tempestivos e atendem aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Não tem razão o contribuinte em pedir o não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional. Ele alega em contrarrazões que não foi efetuado o cotejo analítico entre os acórdãos recorrido e paradigma e nem foi juntada cópia de inteiro teor do acórdão paradigma.

Da leitura do recurso especial fazendário percebe-se claramente a demonstração da divergência. Por outro lado, o regimento do CARF dispensava a juntada integral da cópia do acórdão, bastando para isso a transcrição de sua ementa.

## 2 Mérito

### 2.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

No mérito, penso que está correto o entendimento proferido no acórdão recorrido. A discussão decorre de normatização expressa nos §§ 7º a 9º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, abaixo transcritos.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

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

(...)

Nota-se que em situações, como no presente processo, onde existam custos, despesas e encargos comuns relativos ao auferimento tanto de receitas sujeitas ao regime

cumulativo e não cumulativo, para que o contribuinte possa apropriar-se de créditos da não cumulatividade ele tem duas alternativas: 1) apropriação direta, quando o seu sistema de contabilidade permite separar cada custo/despesa/encargo à correspondente receita; ou 2) pelo método de rateio proporcional onde se apura um coeficiente entre as receitas sujeitas ao regime da não cumulatividade e a receita bruta total.

No presente caso, a discussão está no critério para definir a composição do montante das receitas sujeitas à não cumulatividade. O contribuinte entende que as receitas financeiras integram-as e a fiscalização defende a sua não inclusão pois elas estariam sujeitas à alíquota zero nos períodos de apuração em discussão.

Ocorre, como muito bem destacado no acórdão recorrido, que a própria Receita Federal, em opinião expressa na Solução de Consulta Cosit nº 387, de 31/08/2017, manifestou o entendimento de que as receitas financeiras compõem as receitas não cumulativas. Vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEPEMENTA: RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO. As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep 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. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833/2003, arts. 10 e 15, V. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO. As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Cofins 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. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833/2003, arts. 10 e 15, V.

Esta foi a linha de entendimento proferida no acórdão recorrido, bem como em outros acórdãos de turmas ordinárias, como por exemplo:

(...)

PIS/COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS.

As receitas financeiras devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa das contribuições de PIS/Pasep e Cofins e, portanto,

submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições 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 nº 3302-006063, de 24/10/2018, relatoria do conselheiro Paulo Guilherme Déroulède)

Portanto, é de se concluir que as receitas financeiras fazem parte tanto da receita bruta sujeita à apuração não-cumulativa quanto da receita bruta total. Integram o coeficiente tanto no seu numerador quanto no denominador.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

## 2.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

### 2.2.1 *Direito ao crédito de PIS sobre despesas com frete na remessa de produtos para centro de distribuição - Conceito de Insumo*

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.<sup>1</sup>

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> **Lei nº 10.637/2002 (PIS).** Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...].

**Lei nº 10.833/2003 (COFINS).** Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; [...]

<sup>2</sup> **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abrange todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócuia e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

---

importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (grifou-se)

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que “O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.”

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agide o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

## 7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

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

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

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

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

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

imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento<sup>3</sup>. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

---

<sup>3</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a quaestio veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.

(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

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

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

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Passa-se à análise do item com relação ao qual pretende o Contribuinte ver revertido o acórdão recorrido, reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas sobre os gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.

## 2.2.2 *Direito ao crédito de PIS sobre despesas com frete na remessa de produtos para centro de distribuição*

No acórdão recorrido, restou mantida a glosa sobre os créditos com gastos decorrentes de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos. A decisão fundamentou-se nos seguintes termos:

[...]

A divergência em relação ao voto do ilustre Conselheiro Relator refere-se exclusivamente em relação às despesas com frete na remessa de produtos para centros de distribuição. O Conselheiro Relator votou por dar provimento ao Recurso Voluntário. A Turma, entretanto, por maioria de votos, entendeu que deveria ser mantida a cobrança nesta matéria, sendo este Conselheiro designado para elaborar o voto vencedor, nesta parte.

Entendo que a razão, neste caso, está com o Fisco. Vejamos.

A empresa calculou créditos sobre valores escriturados nas contas "Fretes Transferências para Vendas". Esses fretes referem-se à transferência de produtos acabados entre diversos estabelecimentos da empresa ou então para estabelecimentos de terceiros não clientes e, portanto, não estão vinculados a operações de venda.

Nos termos da norma que rege a matéria, nem todo o custo de produção pode ser utilizado para cálculo de créditos da Contribuição, mas apenas aqueles custos expressamente prescritos no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, dentre os quais não se encontram as despesas de transporte interno entre estabelecimentos da mesma empresa ou para estabelecimento de terceiros, não clientes, em mera operação de logística para posterior distribuição, agora sim, em operação de venda.

A hipótese tratada nos autos não pode ser confundida com aquela hipótese prevista no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, aplicável também ao PIS por força do art. 15, II, do mesmo diploma legal, o qual prevê o cálculo de créditos sobre valores de frete nas operações de venda, *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.*

A redação da lei é extremamente clara, e não comporta interpretações extensivas: somente dará direito ao crédito o custo do frete na operação de venda e quando o ônus for suportado pelo vendedor. No caso em tela, não se trata de operação de venda, mas sim meras transferências entre estabelecimentos de sua propriedade ou para estabelecimentos de terceiros não clientes. São operações de logística, e não de venda.

Portanto, não há base legal para a pretensão da Recorrente.

Neste sentido, transcrevo ementa de decisão do STJ:

*R Esp 1147902 / RS de 18/03/2010:*

**TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

1. *Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.*
2. *A legislação tributária em comento instituiu o regime da não cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*
3. *O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.*
4. *Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.*
5. *Recurso Especial não provido.*

Ante o exposto, voto por negar ao Recurso Voluntário quanto à possibilidade de obtenção de créditos do PIS e da Cofins decorrentes do custo do transporte de mercadoria entre estabelecimentos da empresa (transporte intercompany) ou para estabelecimentos de terceiros não clientes, não vinculados à operações de venda.

[...]

De outro lado, ao analisar a matéria do frete entre estabelecimentos, o voto vencido do recurso voluntário havia acolhidos as razões recursais no item, reconhecendo a possibilidade de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS. Segue trecho do voto vencido no acórdão ora combatido:

#### ***Frete na remessa de produtos para centros de distribuição***

O primeiro tema a ser decidido é se o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 c/c o art. 15, II, e art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, autorizam ou não o creditamento do frete na transferência dos produtos da fábrica para centros de distribuição.

No âmbito das Superintendências da Receita Federal do Brasil, o assunto era controvérsio. Exigiu que a COSIT – Coordenadoria-Geral do Sistema de Tributação unificasse a interpretação, através da Solução de Divergência nº 11, de 27/09/2007, e

da Solução de Divergência nº 12, de 08/04/2008, nas quais concluiu por negar o direito ao crédito nas citadas circunstâncias, como bem apontou o acórdão recorrido.

[...]

Entretanto, com a devida vênia da posição firmada pela COSIT, entendo que a expressão operação de venda, inscrita no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, aplicável ao PIS por força do art. 15, II, do mesmo diploma legal, não exclui o creditamento do frete suportado pelo Recorrente na remessa de mercadoria para os centros de distribuição. Leia-se o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003:

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

O enunciado normativo acima destacado autoriza o crédito de PIS das despesas com frete na operação de venda. O significado literal da expressão “operação de venda” não é esvaziado pela existência de um local intermediário (centros de distribuição), no transporte da mercadoria destinada à venda, para distribuir com mais eficiência os produtos.

À luz do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, a forma como a empresa organiza a logística da venda de sua produção não descaracteriza ipso facto a operação de venda, principalmente porque não há outra finalidade para remessa da mercadoria ao centro de distribuição, que não seja a venda.

Nesse mesmo sentido interpretativo, decidiu a 3ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em acórdão da lavra do eminente Conselheiro ROBSON JOSÉ BAYERL. Observe-se:

*CARF 3ª Seção / 3ª Turma da 4ª Câmara*

*ACÓRDÃO 340300.485 em 30/07/2010*

*PIS NÃO-CUMULATIVO*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*PIS NÃO CUMULATIVO, TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA; JURÍDICA. FRETE INCORRIDO NAS OPERAÇÕES. CARACTERIZAÇÃO COMO INCIDENTE SOBRE VENDAS.*

*As transferências de mercadorias destinadas à exportação para estabelecimento onde se realiza operação de consolidação e armazenagem de mercadorias, cujo destino final é a comercialização, se equipara a frete sobre venda para fins de reconhecimento de direito de crédito, nos termos do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Recurso Provido em Parte.*

*Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de incluir no cálculo do crédito da contribuição não cumulativa os fretes relativos às operações de transferência de produtos acabados para o estabelecimento localizado na área retro-portuária. Vencidos os Conselheiros Winderley Moraes Pereira Antonio Carlos Atulim, que negaram provimento na íntegra.*

*Publicado no DOU em: 24.03.2011*

Assim, dou provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito de PIS, em relação ao custo/despesa com frete, suportando pelo Recorrente, na transferência dos produtos da fábrica para centros de distribuição.

[...]

No caso dos autos, trata-se de frete de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente, necessários para a atividade final de venda de mercadorias, pela ora Recorrente, geram direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos.

O direito ao crédito com relação ao transporte de produtos entre estabelecimentos, também vem reconhecido com fulcro no inciso IX, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/03, que autoriza a geração de crédito relativo ao frete na operação de venda, quando esse custo for suportado pelo vendedor.

Nesse aspecto, também não merece reforma o acórdão recorrido, estando em consonância com a jurisprudência dessa 3ª Turma da CSRF:

Acórdão 9303-009.680

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. INSUMOS.  
ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, consequentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

**DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.**

**As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.**

A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.

SÚMULA CARF nº 125

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

(grifo nosso)

Acórdão nº 9303-004.318

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

**CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.**

**As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de resarcimento/compensação. Precedentes.**

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

**CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.**

**As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de resarcimento/compensação. Precedentes.**

Recurso Especial da Contribuinte provido.

(grifo nosso)

Assim, deve ser dado provimento ao recurso especial do Contribuinte.

### *2.2.3 Direito à utilização do crédito presumido que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2001*

Aqui, peço licença para utilizar como razão de decidir o voto proferido pelo Presidente em exercício deste colegiado, ilustre conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, no acórdão nº 9303-005563, proferido na sessão de 16/08/2017, entendimento ao qual me filiei posteriormente e que se encaixa à perfeição no presente caso.

(...)

O dissídio jurisprudencial objeto do recurso ora sub judice já foi solucionado por esta 3ª Turma. Refiro, por exemplo, o voto que proferi para o Acórdão nº 9303003.812, de 26 de abril de 2016, que repito neste julgamento. Transcrevo a redação do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, para maior clareza:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

O art 17 da mesma lei fez o dispositivo produzir efeitos a partir de 1º de agosto de 2004.

O texto da Lei é claro e não deixa margem a dúvidas: a partir de 1º de agosto de 2004, o crédito presumido, apurado na forma ali prevista, concedido às pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal ou vegetal, as quais se classificam nos códigos ali citados, poderá ser deduzido da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devida em cada período de apuração. Diferentemente do que se alega em contrarrazões, não se trata de limitação imposta por meio de qualquer ato infracional, seja instrução normativa ou ato declaratório, mas de restrição trazida pela própria Lei nº 10.925, de 2004, não havendo, portanto, qualquer permissão legal para a utilização dos créditos presumidos concedidos por aquela lei em compensação de tributos, mas apenas para a sua dedução da contribuição social não cumulativa devida em cada período de apuração.

A decisão recorrida, mesmo concordando com as conclusões acima deduzidas, foi buscar respaldo no art. 36 da Lei nº 12.058, de 2009, para deferir o ressarcimento almejado pelo contribuinte. Eis o dispositivo:

Art. 36. O saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, relativo aos bens classificados nos códigos 01.02, 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 da NCM, existentes na data de publicação desta Lei, poderá:

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 1º - O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput deste artigo somente poderá ser efetuado:

**I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei;**

**II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre janeiro de 2009 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2010.**

§ 2º - O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30

de dezembro de 2002, e §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Andou mal a decisão recorrida.

A autorização para ressarcir ou compensar o crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, conforme o inc. I e inc. e II do art. 36, acima transcrito, somente opera efeitos para pedidos de compensação/ressarcimento formulados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação da lei, isto é, a partir de 01/11/2009, tendo em vista que a publicação da Lei nº 12.058, de 2009 ocorreu em 14/10/2009. Uma vez que a própria lei estipulou expressamente que o aproveitamento do crédito presumido autorizado pelo art. 36 não se aplica a pedidos anteriores ao mês subsequente à publicação da lei (novembro de 2009), em se tratando, no caso concreto, de PER transmitida em fevereiro de 2006 e referente a créditos apurados de 01/10/2005 a 31/12/2005, vale a restrição anterior, e o crédito só poderá ser utilizado na dedução da contribuição apurada no mesmo período.

Assim como o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, o art. 36 da Lei nº 12.058, de 2009, também é claro. E “in claris cessat interpretatio”. Diante de redação que não apresenta qualquer equivocidade, não se deve invocar razões de ordem extra normativa, para se desprestigiar o texto da Lei, como cometeu a decisão recorrida. Ademais, “não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços. (...) um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum”. A decisão recorrida simplesmente fez letra morta da dicção legal.

Por fim, incidentalmente, esclareço que a autorização dada pelo art. 56-A da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro 2010, referente a créditos gerados a partir do ano-calendário de 2006, não alcança o crédito presumido objeto dos autos, em se tratando de PER transmitida em fevereiro de 2006 e referente a créditos apurados de 01/10/2005 a 31/12/2005.

(...)

Pois bem, como eu disse, esse voto transcrito serve perfeitamente para contestar todos os argumentos constantes do acórdão paradigma ofertado pelo contribuinte para seguimento do seu recurso especial. Destaca-se também que no presente processo o crédito em discussão refere-se ao 2º trimestre de 2006 e o protocolo do pedido foi efetuado em 2007, portanto antes da possibilidade legal de se efetuar a compensação/ressarcimento.

#### *2.2.4 Compensação de ofício realizada pela fiscalização*

Nesse ponto, a insurgência do contribuinte refere-se à possibilidade de a fiscalização apurar débitos das contribuições sociais do regime não-cumulativo em procedimento de conferência de pedidos de ressarcimento/compensação. De acordo com o recurso especial do

contribuinte e seu acórdão paradigma apontado, para que se pudesse apurar esses débitos a fiscalização teria que antes efetuar o lançamento de ofício.

Esse procedimento, utilizado pela fiscalização, não traz nenhum prejuízo ao contribuinte. Não ocorre qualquer cerceamento ao seu amplo direito de defesa e ainda traz a vantagem de não sofrer a aplicação de multa de ofício que seria obrigatória se o lançamento fosse efetuado por meio de auto de infração. Nesse sentido a jurisprudência da CARF já foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 159, abaixo transcrita.

#### **Súmula CARF nº 159**

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de resarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

### **3 Dispositivo**

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional; e por conhecer e dar parcial provimento ao recurso especial do contribuinte, tão somente para reconhecer o direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativo relativo às despesas com frete de produtos acabados entre seus estabelecimentos (fábrica para centros de distribuição).

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo, que suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária, quanto às matérias: “Direito ao crédito de PIS sobre despesas com frete na remessa de produtos para centro de distribuição”, conforme passo a explicar.

A empresa calculou créditos sobre valores escriturados nas contas “Fretes - Transferências para Vendas”. No entanto, no Acórdão recorrido, restou mantida a glosa sobre os

créditos com gastos decorrentes de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa (*intercompany*).

Pois bem. A Lei nº 10.833, de 2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos de PIS calculados com base em “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

Como se vê, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo. Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme ressaltado.

Por isso, entendo que o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos:

(i) primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se gasto referente a produtos acabados, portanto posteriores ao processo de produção; e

(ii) ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit nº 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

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

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

Concluindo, temos que o frete para transporte de mercadorias (produtos acabados) entre estabelecimentos da empresa, trata-se de gasto posterior ao processo produtivo, não se caracterizando como insumo e também não é considerado gasto relativo à venda, uma vez que a venda ainda não ocorreu. Trata-se – portanto – de gasto de logística, que tem natureza de despesa operacional e, assim, sem previsão de geração de crédito referente ao PIS. Assim, entendo que a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

Em vista do acima exposto, voto no sentido de **negar** provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, quanto ao crédito sobre valores pagos a título de “**frete para a transferência de produtos acabados entre os seus estabelecimentos**.”

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos