



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.007884/2009-43
ACÓRDÃO	9303-015.374 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	12 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA SA PARTICIPAÇÕES FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2009

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

O dissídio jurisprudencial apto a ensejar a abertura da via recursal extrema consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses análogas na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica. A dessemelhança nas circunstâncias fáticas sobre as quais se debruçam os acórdãos paragonados impede o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não restam demonstrados os alegados dissídios jurisprudenciais, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas (Acórdão nº 9303-014.259).

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. 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 da mesma empresa (Acórdão nº 9303-015.014).

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003) (Acórdão nº 9303-014.885).

RECURSO ESPECIAL. PARADIGMA CONTRÁRIO A PRECEDENTE VINCULANTE DO STJ. NÃO CONHECIMENTO.

Conforme artigo 118, § 12, inciso III, alínea “b” do RICARF, não será aceito como paradigma acórdão que contrarie precedente vinculante do STJ à data da análise da admissibilidade, inclusive aquela efetuada no curso do julgamento colegiado, na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

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 de insumos não onerados efetivamente tributados e registrados de forma autônoma, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial do Contribuinte, apenas no que se refere a frete de produtos acabados entre estabelecimentos, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 12 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte e pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3402-009.435, de 27/10/2021, (fls.1596/1613), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/01/2006 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(o) 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 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.

Breve síntese do processo

O processo trata de Pedido de Ressarcimento de créditos de Contribuição para a COFINS Não-Cumulativa do período 01/01/2006 a 31/03/2009, cumulada com a respectiva Declaração de Compensação (DCOMP), para utilização de créditos vinculados às receitas de exportação, com base no disposto no art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e de créditos vinculados às vendas no mercado interno com alíquota zero, com base no disposto no art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

Conforme Despacho Decisório DRF/POA nº 50/2010 (fls.164/165), o direito creditório foi parcialmente deferido, e homologada as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido, de acordo com os fundamentos expostos na Informação Fiscal (fls.111/117).

Após a Manifestação de Inconformidade proposta pela contribuinte (fls.178/638), a lide foi decidida pela DRJ em Ribeirão Preto/SP (fls.650/715) que por unanimidade de votos, julgou pela sua improcedência, não reconhecendo o direito creditório trazido a litígio.

Diante de tal situação, a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário (fls.728/778), sustentando, em síntese, a legitimidade dos créditos: (a) combustíveis e lubrificantes; (b) materiais auxiliares; (c) uniformes; (d) controle de pragas; (e) assessoria aduaneira; (f) frete de transferência entre os estabelecimentos industriais e estabelecimentos distribuidores; (g) armazenagem de cargas (paletes e contentores); e (h) fretes na aquisição de bens tributados à alíquota zero. Por fim, requer o reconhecimento do direito à correção monetária dos créditos pela taxa SELIC.

O Colegiado *a quo* decidiu converter o julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 3402-001.891 (fls.789/796), para que a autoridade preparadora intimasse a contribuinte a esclarecer alguns questionamentos postos pela Turma, e apresentasse laudo técnico sobre os dispêndios considerados como insumos.

Cumprida a solicitação, o Recurso Voluntário foi julgado parcialmente procedente (fls.1596/1613), para reconhecer o direito creditório da contribuinte e, assim, afastar as glosas relativas às despesas (i) combustíveis e lubrificantes; (ii) materiais auxiliares; (iii) uniformes; (iv) controle de pragas; (v) armazenagem de cargas (paletes e contentores); (vi) **fretes na aquisição de bens tributados à alíquota zero e com créditos presumidos** e (v) **aplicar a SELIC aos créditos de ressarcimento de PIS e COFINS a partir de 360 dia após a transmissão dos pedidos.**

Por outro lado, decidiram os Conselheiros da Turma por negar provimento ao Recurso Voluntário em relação (i) **assessoria aduaneira**; (ii) **frete para de transferência de mercadorias entre os estabelecimentos industriais e estabelecimentos distribuidores**.

Eis o dispositivo:

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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-009.434, de 27 de outubro de 2021, prolatado no julgamento do processo 11080.001078/2010-03, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Recurso Especial do Contribuinte

Cientificada do Acórdão nº 3402-009.435, insurgiu-se a contribuinte contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de divergência (fls.1678/1693), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado, quanto a possibilidade de creditar-se sobre os seguintes dispêndios:

- (i) serviços de despachantes aduaneiros;
- (ii) frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Para comprovação da divergência, em relação à possibilidade de tomada de crédito sobre **as despesas de assessoria aduaneira**, destaca como paradigma o Acórdão nº 3301-002.061 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma, de 25/09/2013. Veja-se ementa do acórdão paradigma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 30/09/2008

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.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a diligência requerida e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos dos votos vencidos e vencedor. Vencidos os conselheiros José Adão Vitorino de Moraes (Relator) e Andrada Márcio Canuto Natal. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Antônio Lisboa Cardoso.

Aduz que o acórdão recorrido e o acórdão paradigma convergem na similitude fática, proferindo decisões diametralmente opostas, configurando a divergência jurisprudencial. Enquanto o acórdão recorrido afasta a possibilidade de apuração de créditos de COFINS sobre as despesas havidas com assessorias aduaneiras, sustentando que não essenciais a atividade da empresa, o acórdão paradigma reconhece a sua essencialidade, admitindo o creditamento como prescreve o art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Ainda defende que em todas as fases do presente processo administrativo, 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.

Quanto à possibilidade da tomada de crédito sobre **frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa**, destaca como paradigma o Acórdão nº 9303-009.869 - 3ª Turma/CSRF, de 11/12/2019.

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.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire (relator), Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Andrada Márcio Canuto Natal, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Vanessa Marini Cecconello.

Afirma a contribuinte que no acórdão paradigma, o julgador com base nos artigos 3.º, inciso IX e 15, inciso II da Lei n.º 10.833/03, decidiu pela possibilidade de creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS, sobre o valor o custo com fretes de transferências de produtos acabados entre estabelecimentos, e que o mesmo dispositivo invocado no presente processo foi desconsiderado pelo julgador *a quo*. Defende que pelos excertos colacionados, resta evidente a divergência entre as decisões preferidas, razão pela qual necessário o recebimento e acolhimento do presente Recurso Especial, a fim de que seja reconhecida a interpretação do acórdão paradigma nº 9303-009.869 – 3ª Tuma/CSRF ao presente caso.

Requer que seja reformado o acórdão recorrido, para que seja afastada a glosa em relação às despesas com frete de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, uma vez que no curso do processo, 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.

O Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 1697/1701, DEU SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pela contribuinte.

Devidamente cientificado do Recurso Especial interposto pela contribuinte e do Despacho de Admissibilidade, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls.1703/1712, se insurgindo apenas quando ao mérito, restando silente em relação ao conhecimento do recurso.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada da decisão, insurgiu-se a Fazenda Nacional contra o resultado do julgamento, apresentando seu Recurso Especial de divergência (fls.1615/1643), apontando o

dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado, quanto as seguintes matérias:

- (i) do direito a tomada de crédito sobre despesas de fretes na aquisição de bens tributados à alíquota zero ou sujeitos à crédito presumido;
- (ii) da correção monetária pela taxa SELIC no pedido de ressarcimento de Pis e COFINS.

Para comprovação da divergência, em relação ao primeiro apontamento destaca como paradigma os Acórdãos nºs 9303-009.195 – 3ª Turma/CSRF; de 17/07/2019; Acórdão nº 9303-005.154 – 3ª Turma/CSRF, de 17/05/2017.

Acórdão nº 9303009.195

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

(...)

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.

Recurso especial do Procurador parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para não admitir o crédito do frete na aquisição de mercadorias com alíquota zero, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

Acórdão nº 9303-005.154

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

(...)

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Júlio César Alves Ramos, Andrada Márcio Canuto Natal e Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, (i) quanto a despesas com fretes de transferência de matéria-prima entre os estabelecimentos, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), que lhe deu provimento e (ii) quanto a despesas com fretes na aquisição de insumos tributados com alíquota zero ou adquiridos com suspensão do PIS e da COFINS, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto a despesas com fretes na aquisição de insumos tributados com alíquota zero ou adquiridos com suspensão do PIS e da COFINS, o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Solicitou apresentar declaração de voto o conselheiro Júlio César Alves Ramos.

No mérito, a Fazenda Nacional destaca, em síntese, que:

Diversamente decidiram os paradigmas abaixo apontados. Concluíram os acórdãos indicados na mesma esteira do que foi defendido pela DRJ de origem nestes autos: a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados.

Vale destacar que os acórdãos paradigmas são claros e explícitos quanto à conclusão de que “o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo”, interpretação diametralmente oposta à registrada pela decisão recorrida.

Portanto, enquanto o Colegiado *a quo* considerou que os gastos com fretes no transporte de insumos tributados pelo PIS e pela COFINS com alíquota zero ou com tributação suspensa (crédito presumido) geram direito ao crédito, os paradigmas entenderam que tais dispêndios não dão direito a crédito da contribuição.

Patente, portanto, a divergência jurisprudencial no que toca à interpretação do art. 3º, II e IX da Lei nº 10.833/2003 e do art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; art. 289, § 1º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Quanto ao direito à correção monetária pela taxa SELIC no pedido de ressarcimento de Pis e COFINS, destaca os Acórdãos nºs. 9303-011.943, 3ª Turma/CSRF, de 15/09/2021; 3201-009.577 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma, de 13/12/2021.

Acórdão nº 9303-011.943

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

(...)

RESSARCIMENTO PIS/COFINS. TAXA SELIC. NÃO INCIDÊNCIA.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, a Lei nº 10.833, de 2003 (Súmula CARF nº 125).

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, em dar-lhe provimento parcial, da seguinte forma: (i) negando provimento com relação à Selic (Súmula CARF) e (ii) dando provimento com relação aos demais itens.

Acórdão nº 3201-009.577

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2002

(...)

TAXA SELIC. RESSARCIMENTO PIS. SÚMULA CARF 125.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) reverter as glosas das notas fiscais em que consta a informação acerca da suspensão, nos termos exigidos pela lei, (ii) aplicar a estes autos o que vier a ser decidido, definitivamente, no processo nº 11080.732574/2014-28 e (iii) reverter as glosas dos créditos relativos às notas fiscais de prestação de serviços de engenharia, fornecimento de mão de obra para os projetos, elaboração de projetos, digitalização de projetos e fornecimento de cópias em papel dos projetos etc.

No tocante a possibilidade de aplicação da taxa Selic sobre o ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS no regime não-cumulativo, aduz o seguinte:

O acórdão ora recorrido entendeu plausível o reconhecimento do direito do crédito, com a incidência de juros na forma SELIC, apesar de se tratar de ressarcimento. Invocou, como fundamento, a Nota Técnica Codar nº 22/2021.

Por outro lado, os paradigmas, diante da mesma situação fática e idêntico questionamento, indeferiram o pedido de correção do saldo credor de PIS e COFINS não-cumulativos pela Taxa Selic e a atualização monetária ou incidência de juros por outro índice qualquer, diante de vedação expressa prevista na lei que disciplina a sistemática não-cumulativa dessas contribuições.

Os paradigmas, diante do mesmo contexto normativo e jurisprudencial, expressaram que o entendimento se encontra pacificado nos termos da Súmula CARF n. 125, que é clara quanto à vedação da incidência da Selic sobre pedidos de ressarcimento de PIS e/ou COFINS no regime não-cumulativo.

Portanto, aclarados esses pontos, resta evidente o dissídio jurisprudencial invocado.

Por fim, tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido e, no mérito dado provimento ao recurso, para que seja reformada a decisão recorrida.

Cotejados os fatos, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 1647/1650, DEU SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Devidamente cientificado do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade, a contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 1657/1675, manifestando pelo não conhecimento do recurso e no mérito para que seja negado 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 do Contribuinte:

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo, conforme atesta o Despacho de Admissibilidade. Contudo, atende parcialmente 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. É o que se passa a demonstrar.

a) serviços de despachantes aduaneiros:

No que diz respeito aos serviços de assessoria aduaneira, prestados por despachantes aduaneiros relacionadas com a nacionalização do arroz, principal matéria-prima utilizada no processo produtivo, o Acórdão ora recorrido negou provimento ao recurso “*por não serem utilizados no processo produtivo do contribuinte e nem serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo*”. Segundo o acórdão “*a utilização dos serviços de despachante aduaneiro sequer é imposta ao contribuinte, podendo este realizar pessoalmente o desembaraço das mercadorias importadas*”.

Oportuna a transcrição parcial do voto:

Despesas com assessoria aduaneira (no despacho aduaneiro)

Trata-se de serviços de assessoria aduaneira prestados por despachantes aduaneiros relacionadas com a nacionalização do arroz, principal matéria-prima utilizada no processo produtivo, necessária para que a Recorrente viabilize a entrada desse insumo no país, sendo plenamente legítimo o creditamento dos valores referentes à tais despesas na forma do art. 3º, § 3º, inciso II da Lei nº 10.833/03.

Como se percebe, a tese principal da recorrente é pela essencialidade dos serviços utilizados, o que permitiria o desconto de créditos com fundamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Sem razão à Recorrente.

Quanto a este item, o presente voto acompanha o raciocínio do I. Conselheiro Sílvio Rennan, alinhando-se ao que ficou decidido no acórdão 3402-007.708, de 23 de setembro de 2020:

As Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, trataram de regulamentar a Contribuição para o PIS e a COFINS não cumulativas, incidentes nas operações realizadas no mercado interno, enquanto a Lei nº 10.865, de 2004, instituiu o PIS e a COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços, inclusive a possibilidade de desconto de créditos decorrentes da importação.

A referência à legislação das contribuições incidentes no Mercado Interno e na Importação se mostram importantes no presente caso, dada a característica peculiar do serviço em discussão: serviço de despachante aduaneiro na importação de insumos.

Se por um lado, poder-se-ia alegar vinculação das despesas ao valor dos bens importados e apurar débitos e créditos de PIS/COFINS – Importação, por outro lado, o serviço, prestado por Pessoa Jurídica nacional, seria perfeitamente enquadrado como aquisição de serviço no mercado interno.

A Receita Federal do Brasil, apreciou o tema na Solução de Divergência Cosit nº 7/2012 e, posteriormente, por meio da Solução de Consulta Cosit

nº 241/2017. Nas duas oportunidades a RFB concluiu pela impossibilidade de desconto de créditos tanto com fundamento nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, como na Lei nº 10.865/2004, como abaixo se transcreve:

Solução de Consulta Cosit nº 241/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. SERVIÇOS ADUANEIROS. FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA IMPORTADA.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) Não é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com:

a.1) serviços aduaneiros;

[...]

DOS GASTOS COM SERVIÇOS ADUANEIROS

15. Em relação à despesa com serviços aduaneiros, verifica-se que não estão incluídas no rol de hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Em que pese os serviços aduaneiros referirem-se à aquisição de mercadorias importadas, também não encontramos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, hipótese passível de abarcar os referidos serviços.

Solução de Divergência Cosit nº 7/2012:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARÇO ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

[...]

19. Portanto, considerando-se que os dispêndios com desembaraço aduaneiro devem ser tratados como parte do custo de aquisição das mercadorias importadas, a possibilidade de creditamento em relação ao referido custo deve ser aferida exclusivamente com base na Lei nº 10.865, de 2004, que dispõe sobre as contribuições incidentes na importação.

20. Por outro lado, mostra-se absolutamente indevido, em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, qualquer creditamento com base nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que cuidam,

respectivamente, de outras contribuições, quais sejam a Contribuição passa o PIS/Pasep e a COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas no mercado interno.

21. Embora dispensável, observa-se que um mesmo dispêndio não poderá gerar crédito duplamente: na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, e do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Ou seja, não é possível a apuração de crédito sob a égide das duas espécies de contribuições em relação a um mesmo fato econômico, visto que ou se está numa “operação de importação” ou numa “operação doméstica”.

[...]

24. O direito ao crédito previsto na Lei retrocitada refere-se às contribuições efetivamente pagas na importação e corresponde ao valor resultante da aplicação das alíquotas da Contribuição para PIS/Pasep e da COFINS incidentes no mercado interno no regime de apuração não cumulativa (1,65% e 7,6%, respectivamente) sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições incidentes na importação, acrescido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando integrante do custo de aquisição. É o que se infere da leitura do §1º e do §3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004:

“§1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção de efeitos desta Lei.

(...)

§3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à Importação, quando integrante do custo de aquisição”

[...]

26. Nessa senda, o inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe sobre a base de cálculo das contribuições em voga no caso de entrada de bens provenientes do exterior:

Art. 7º A base de cálculo será:

I – o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor

das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º deste Lei”

[...]

32. Assim, nos termos da legislação em estudo, os gastos com desembaraço aduaneiro não estão incluídos na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep – Importação e da COFINS – Importação por ocasião da importação de mercadorias. Consequentemente, não há contribuição efetivamente paga sobre esses gastos, não sendo, portanto, passível apuração de crédito sobre os referidos dispêndios.

Dos dispositivos acima expostos, percebe-se o posicionamento da Receita Federal de não admitir o desconto de créditos relativos aos gastos com despachante aduaneiro, sejam os vinculados à Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003 ou Lei nº 10.865/2004.

É nesse contexto que se passa a apreciar os argumentos levantados em Recurso Voluntário.

A recorrente, destaca como sua tese principal a essencialidade dos serviços utilizados, sendo permitido o desconto de créditos com fundamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Como se percebe, o recurso busca o reconhecimento de créditos não cumulativos decorrentes da aquisição de serviço no mercado interno.

Apesar de entender que, a priori, o desconto de créditos relativos a despesas com despachantes aduaneiros deveria ser analisado de acordo com o previsto na Lei nº 10.865, de 2004, visto que tais dispêndios são incluídos no custo de aquisição dos bens importados, este Conselheiro não se furta à análise dos créditos à luz das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, como requer o contribuinte, dada a possibilidade de análise autônoma do serviço adquirido no mercado interno.

Entretanto, ainda assim os gastos realizados pela recorrente não se enquadram no conceito de insumos, mesmo após sua ampliação prevista pelo STJ e Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

O contribuinte tem por objeto social a indústria, comércio, a importação e exportação de produtos eletrônicos, entre outras, o que permite concluir que as despesas realizadas com despachantes aduaneiros não fazem parte do processo produtivo, nem de forma indireta, não podendo ser classificadas como insumos.

Mais ainda, assim como ressaltado no Acórdão nº 3001-000.728, a utilização dos serviços de despachante aduaneiro sequer é imposta ao contribuinte, podendo este realizar pessoalmente o desembaraço das mercadorias importadas.

Dessa forma, não haveria como tais despesas serem classificadas como essenciais ou relevantes, visto que não constituem elemento estrutural ou inseparável do processo produtivo; sua falta não priva o produto da qualidade, quantidade e/ou

suficiência; e nem integra o processo produtivo pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Assim tem entendido o CARF, como nos Acórdãos abaixo expostos:

Acórdão nº 3001-000.728

Sessão de 24 de janeiro de 2019

Redator Designado Ad Hoc: Marcos Roberto da Silva

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

PIS/PASEP EXPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro por não serem utilizados no processo produtivo do Contribuinte e nem serem essenciais ou obrigatórios à atividade de comércio exterior, não geram créditos de PIS/Pasep Exportação no regime não cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

[...]

Destarte, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária.

In caso, gastos com despachante aduaneiro não são essenciais atividade empresária do presente Contribuinte. Isto porque a legislação não lhe impõe a obrigatoriedade de contratar referido profissional para que possa empreender-se nas atividades inerentes as de comércio exterior.

Pelo contrário, a regra geral determina que ou o próprio desembaraça sua mercadoria, ou então isso deve necessariamente ser feito por despachante.

Assim, no caso de pessoa jurídica esta pode ser representada por funcionário com carteira assinada, por dirigente ou por sócio, sempre com procuração do responsável legal pela empresa.”

“Acórdão nº 3201-002.592

Sessão de 28 de março de 2017

Relator: José Luiz Feistauer de Oliveira

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010

[...]

CRÉDITO. SERVIÇOS DIVERSOS RELACIONADOS A IMPORTAÇÃO

Não se tratando de insumos utilizados na produção, nem de valores que compõem a base de cálculo das aquisições do exterior que, prevista em lei, gera crédito, não se reconhece o direito em relação a serviços de importação, como despachantes aduaneiros, taxas e despesas conexas, os quais revestem-se da natureza de despesas administrativas inerentes às operações de importação de mercadorias. O mesmo se aplica às despesas com frete e armazenagem que não compuseram a base de cálculo (valor aduaneiro) das contribuições PIS e COFINS incidentes na importação.

Dessa forma, com base nas considerações do voto transcrito, as glosas das despesas relativas à assessoria aduaneira devem ser mantidas pois 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 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.

Para demonstrar a divergência jurisprudencial a recorrente indica como paradigma o Acórdão nº 3301-002.061, de 25/05/2013, julgado por outra Turma da mesma 3ª Seção de Julgamento. Naquela oportunidade, a Turma reconheceu os créditos apurados sobre os custos com **serviços de desestiva**, *correspondentes **exclusivamente** ao descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matéria-prima no armazém alfandegado, conforme discriminado literalmente por ela, em seu recurso voluntário* (...).

Segue o trecho do voto nesse sentido:

i) aproveitamento de créditos sobre custos/despesas com desestiva/despachante

Segundo os referidos dispositivos legais, os custos com aquisições de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação e na 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, correspondentes 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.

Como visto acima, a decisão paragonada labora questão fática distinta da que apresenta na lide em julgamento, visto que o que se discute aqui é a possibilidade de crédito em relação aos custos com **despachantes aduaneiros**, relacionadas com a nacionalização do arroz. Já

o acórdão paradigma, trata de despesas com serviços de desestiva, ou seja, descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado. Em se tratando de espécies díspares nos fatos embaixadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência.

Portanto, nesse ponto, não se vislumbra qualquer similitude fática entre os julgados que permita aferir o conflito interpretativo pretextado.

b) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa:

Quanto aos dispêndios com fretes pagos para transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos industriais e estabelecimentos distribuidores, confrontando o aresto paragonado, verifico haver similitude fática e divergência interpretativa, haja vista que ambos tratam da hipótese de creditamento sobre os custos com fretes pagos para transferência de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa, ou seja, foi dada interpretação divergente do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

O Acórdão recorrido afastou a pretensão da recorrente em face da ausência de previsão legal. De outro lado, o Acórdão nº 9303-009.869, utilizado como paradigma, entendeu ser cabível 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.

Consta do despacho de admissibilidade a seguinte assertiva (1700):

3.2 Crédito de 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 (fl. 1.596):

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 (fl. 1.689):

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.

Quanto ao tema, percebe-se que há, efetivamente, divergência comprovada de entendimento quando da interpretação do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003, quanto à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre os fretes pagos para transporte de produtos acabados, entre os estabelecimentos da mesma empresa. Por essa razão conheço do recurso especial de divergência da contribuinte em relação a esse ponto.

II - Do mérito:

(i) despesas de fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos:

No que tange aos dispêndios com fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, como exposto no relatório, aduz a recorrente que *“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), não dá direito a tomada de crédito por ser posterior ao processo produtivo e nem caracteriza frete na venda, apresentando natureza de despesa com logística (despesa operacional), para a qual não há previsão de tomada de crédito.

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do referido julgado (REsp 1.221.170/PR), definiu, em seu item 5 – *“Gastos posteriores à finalização do processo de produção”*, não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55, 56 e 59, a seguir reproduzidos:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

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

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

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço**. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação. (grifou-se)

Esse entendimento foi igualmente consagrado nesta 3ª Turma, em 15/03/2024, Acórdão n.º 9303-014.954, da relatoria do Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, com a seguinte ementa no tocante a essa matéria:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO REsp Nº 1.221.170/PR.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. As Conselheiras Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia Elena de Campos acompanharam pelas conclusões, diante das circunstâncias do caso, em que não restou claramente caracterizado o enquadramento da operação nos incisos do art. 3º das leis de regência.

Exatamente no mesmo sentido os precedentes recentes do STJ, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779:

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

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

2. **As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Precedentes.

3. "A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013) . 4. Agravo regimental desprovido. (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.386.141 – AL (2013/0170725-4), Rel. Ministro Olindo Menezes, DJe de 14/12/2015). (grifou-se)

ii) **Embargos de Divergência em Resp nº 1.710.700-RJ. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data da Publicação: 28/10/2019.**

O caso dos autos trata de despesa de frete em relação ao **deslocamento entre estabelecimentos de uma mesma empresa - ou seja, não há uma operação de venda ou revenda.**

Por sua vez, **o acórdão apontado como paradigma tem por pressuposto uma operação de venda, realizada entre duas empresas distintas.** Do voto condutor proferido no RESP 1.215.773 (fls. 211/216 daqueles autos) transcrevo (com grifos) os seguintes trechos:

(...)

Assim, o paradigma não trata da despesa de frete referente ao deslocamento entre estabelecimento de uma mesma empresa, mas sim da aquisição efetiva de veículos novos para posterior revenda.

Nesse sentido, o voto vencedor proferido no RESP 1.215.773 cuidou de distinguir os dois contextos, nos seguintes termos (grifado):

*Para afastar qualquer dúvida, devo ressaltar, por outro lado, que o acórdão proferido nos autos do RESP 1.147.902/RS, da Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010, não tem pertinência com o caso em debate, não dizendo respeito a transporte de bens para revenda. **O referido precedente envolve simples "transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial"**. Eis a ementa do julgado:*

(...)

Como se vê, o próprio voto condutor do acórdão apontado como paradigma cuidou de apartar os contextos fáticos. Inclusive, o precedente RESP 1.147.902/RS (Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010) permanece sendo colacionado nos julgados mais recentes sobre o tema, como é o caso do AgInt no AREsp 1237892/SP (Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019), abaixo transcrito.

Por outro lado, como se depreende de precedente da Primeira Turma, de dezembro de 2015, há sintonia de entendimentos entre ambos os órgãos colegiados fracionários da Primeira Seção do STJ (grifado):

(...)

2. *As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Precedentes.*

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

4. *Agravo regimental desprovido.*

(AgRg no REsp 1386141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2015)

O precedente acima continua sendo referido nos julgados mais recentes sobre o tema: (...)

*III. **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 ao creditamento do PIS e da COFINS no regime da não cumulatividade"** (STJ, REsp 1.710.700/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/11/2018). (...)*

*IV. **A controvérsia decidida pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, é distinta da questão objeto dos presentes autos, consoante admitido pela própria agravante, por petição protocolada perante o Tribunal de origem, e reconhecido também por esta Corte, nos EDcl no AgRg no REsp 1.448.644/RS (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/04/2017).***

V. Não se aplica ao caso, por ausência de similitude fática, a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.215.773/RS (Rel. p/ acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 18/09/2012), pois, além de esse

*precedente não ter abordado a questão objeto dos presentes autos, o **inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 permite o creditamento das despesas de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor", diferentemente do caso concreto, em que **não se verifica operação de venda.*****

(AgInt no AREsp 1237892/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019)

Posto isto, temos que o frete em questão não se insere na categoria de insumo, porque está fora do processo produtivo e não é frete de venda, por ser anterior a ela. Tem natureza de atividade de logística, sem previsão de crédito. Assim, entendo que a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

III – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

O Recurso Especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo, conforme atesta o Despacho de Admissibilidade. Contudo, atende parcialmente 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. É o que se passa a demonstrar.

Primeiramente, em relação à matéria "**fretes na aquisição de insumos com alíquota zero**", trago a colação os fundamentos esposados no Despacho de Admissibilidade:

3.1 Crédito de Pis e COFINS. Fretes na aquisição de insumos com alíquota zero

A matéria é bem definida e bem conhecida. O acórdão recorrido reconhece o direito em foco, conforme se vê já na ementa, que aqui se repete:

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.

Os paradigmas, por outro lado, negam o mesmo direito:

9303-0009.195:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para não admitir o crédito do frete na aquisição de mercadorias com alíquota zero, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento."

9303-005.154:

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a COFINS.

[...]

Portanto da análise da legislação, entendo que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela COFINS, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Contudo, não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.

Portanto, sem dificuldades, constata-se a existência de dissídio jurisprudencial a ser solucionado.

Quando a matéria “**da correção monetária pela taxa SELIC no pedido de ressarcimento de Pis e COFINS**”, o acórdão recorrido permitiu que os créditos de Pis e COFINS em ressarcimento sejam corrigidos pela taxa Selic, em atenção ao que restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.767.945, realizado sob o rito de recursos repetitivos, conforme expresso na ementa e no voto, abaixo transcritos. Vejamos:

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 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.

(...)

Voto

(...)

Da correção monetária pela taxa SELIC aos créditos não reconhecidos pelo despacho decisório

Essa correção, recentemente, foi admitida pela Secretária da Receita Federal, por meio da Nota Codar nº 22/2021, que trata da aplicação da Selic aos pedidos de ressarcimento e não compensação de ofício de débitos parcelados a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, conforme trecho abaixo transcrito:

O SIEF Processos passa também a 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 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. Desta feita, o Contribuinte faz jus à correção pela SELIC nos termos estabelecidos na Nota Codar nº 22/2021.

De outro lado, em situação fática semelhante, no Acórdão paradigma nº 9303-011.943, o Colegiado, de forma diametralmente oposta, entendeu que *“no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, a Lei nº 10.833, de 2003 (Súmula CARF nº 125)”*.

Em relação ao tema, sabe-se que nos pedidos de ressarcimento da COFINS e da contribuição para o PIS no regime da não cumulatividade, por se tratar de créditos escriturais, não sofrem correção monetária ou juros, conforme legislação retro citada, nesses termos, inclusive, foi editada a Súmula CARF nº 125.

No entanto, posteriormente à data da emissão e aprovação daquela súmula, em 03/09/2018, o Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 1.767.945), em sede de recurso repetitivo (**Tema 1003**), decidiu que é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade, nos seguintes termos: *“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)”*.

A decisão do REsp nº 1.767.945, transitou em julgado na data de 28 de maio de 2020, portanto, posterior ao exame de admissibilidade (19 de abril de 2022), atraindo a aplicação do § 12, inciso III, do RICARF/2023 (Portaria MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023). Oportuna a transcrição:

Seção II

Do Recurso Especial

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(...)

§ 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;

Portanto, não deve ser conhecido o tema, tendo em vista a contrariedade da tese apresentada no paradigma colacionado no Recurso Especial a precedente vinculando do STJ.

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas em relação a matéria “*crédito de Pis e COFINS - fretes na aquisição de insumos com alíquota zero*”.

IV – Do mérito:

(i) *crédito de Pis e COFINS - fretes na aquisição de insumos com alíquota zero:*

No que se refere à questão da tomada de créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS/COFINS, esta Turma consolidou entendimento de que desde que cumpridos os demais requisitos legais (aquisição do frete de pessoa jurídica pelo comprador das mercadorias e desde que os fretes tenham sido tributados e contabilizados em separado), é possível a concessão do referido crédito.

Neste sentido, temos julgamentos firmados por esta 3ª Turma - CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO E NO TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS NÃO ONERADOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

É possível o aproveitamento de créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição e transporte entre estabelecimentos de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS/COFINS não cumulativos, desde que tais serviços sejam comprovadamente onerados.

(Acórdão nº 9303-014.897, Processo nº 10120.909429/2011-12, Rel Conselheiro Vinícius Guimarães, Sessão de 15 de março de 2024)

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

(Acórdão nº 9303-014.885, Processo nº 12585.000531/2010-38, Rel. Conselheiro Rosaldo Trevisan, Sessão de 14 de março de 2024)

Assim, voto por negar provimento ao recurso fazendário.

V – Do dispositivo:

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do **Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional**, apenas no que se refere a fretes de insumos não onerados efetivamente tributados e registrados de forma autônoma, e, na parte conhecida, negar provimento. Em relação ao **Recurso Especial proposto pela contribuinte**, voto por conhecer em parte, apenas no que se refere a frete de produtos acabados entre estabelecimentos, e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green