



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.720078/2010-06  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.441 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de outubro de 2021  
**Recorrente** JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA SA PARTICIPACOES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

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.

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.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes os conselheiros Jorge Luís Cabral, substituído pela Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, e Renata da Silveira Bilhim, substituída pela conselheira Mariel Orsi Gameiro.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de

Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é relativo a crédito de Cofins Não-Cumulativa do período 01/10/2007 a 31/12/2007 vinculado à Receita do Mercado Interno de Produtos Tributados à Alíquota Zero e Receita de Exportação.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto: (1) Consolida-se definitivamente na esfera administrativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada na manifestação de inconformidade; (2) A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender no presente caso; (3) Indefere-se o pedido de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora; (4) A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária; (5) As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional; (6) Somente dão direito a apuração de créditos no regime de incidência não cumulativa os gastos expressamente previstos na legislação de regência; (7) Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito à apuração de créditos no regime de incidência não cumulativa se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto, desde que não incorporados ao ativo imobilizado; (8) Inexiste previsão legal para apuração de crédito sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou de transferências de produtos que não se enquadram em operações de venda; (9) Paletes e contentores correspondem a embalagem de transporte caracterizando dispêndio com acessórios utilizados em etapas posteriores à fabricação dos produtos destinados à venda, não se enquadrando como insumo e, portanto, não conferindo direito a crédito a título de armazenagem, nem como locação de máquinas e equipamentos; (10) É incabível desconto de crédito em relação aos dispêndios com frete suportados pelo adquirente na compra de bens, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens. E a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

Diante de tal situação, o contribuinte interpôs o recurso voluntário em análise, oportunidade em que repisou os fundamentos desenvolvidos em sede de manifestação de inconformidade.

Não obstante, em janeiro de 2019, a recorrente apresentou petição, oportunidade em que requisitou o julgamento do processo em epígrafe com outros vários processos do mesmo contribuinte e que deveriam ser aqui reunidos em razão de uma conexão.

Este Colegiado, posteriormente, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava que a autoridade preparadora intimasse o contribuinte a esclarecer alguns questionamentos postos pelo Colegiado e apresentasse laudo técnico sobre os dispêndios considerados como insumos.

O Contribuinte, devidamente cientificado, deixou de se manifestar sobre os resultados da diligência fiscal.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim devolvido para ser incluído em sessão de julgamento.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:<sup>1</sup>

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Preliminarmente, cumpre esclarecer que o contribuinte pede a reunião de vários processos com o aqui tratado para que sejam julgados conjuntamente, o que faz ao fundamento da conexão entre tais casos. Os processos que o contribuinte pretende ver julgados em conjunto são os seguintes:

**PROCESSOS:** 11080.906207/2013-96; 11080.906213/2013-43;  
11080.906204/2013-52; 11080.906230/2013-81; 11080.007885/2009-98;  
11080.720128/2010-47; 11080.720129/2010-91; 11080.720130/2010-16;  
11080.720131/2010-61; 11080.720132/2010-13; 11080.720133/2010-50;  
  
11080.720134/2010-02; 11080.720135/2010-49; 11080.720136/2010-93;  
11080.720139/2010-27; 11080.720140/2010-51; 11080.720141/2010-04;  
11080.007884/2009-43; 11080.720067/2010-18; 11080.720068/2010-62;  
11080.720071/2010-86; 11080.720072/2010-21; 11080.720076/2010-17;  
11080.720078/2010-06; 11080.720079/2010-42; 11080.720086/2010-44;  
  
11080.720087/2010-99; 11080.720088/2010-33; 11080.720090/2010-11;  
11080.720077/2010-53; ~~11080.001078/2010-03~~; 11080.721929/2010-20;  
11080.007887/2009-87; 11080.721932/2010-43; 11080.007886/2009-32;  
~~11080.720182/2011-73~~; 11080.724804/2011-32; 11080.723130/2009-34;  
11080-724806/2011-21; 11080.725627/2011-10; 11080.724805/2011-87;  
  
11080.725628/2011-56; 11080.725625/2011-12; 11080.906205/2013-05;  
11080.906228/2013-10; 11080.906196/2013-44; 11080.906218/2013-76;  
11080.906216/2013-87; 11080.906184/2013-10; 11080.906.190/2013-77;  
11080.906191/2013-11

Importante destacar que os processos acima listados já se encontram para julgamento desta Turma julgadora, por intermédio do mecanismo da repetitividade, capitulado no art. 47, § 1º do RICARF. Para ser mais preciso, foram formados 03 (três) lotes de paradigmas, tendo como recursos paradigmas o presente processo, bem como os autos nº11080.720182/201173 e 11080.906181/201386. Este último processo está sob relatoria do I. Conselheiro Sílvia Rennan, enquanto que os demais estão sob a minha relatoria.

Não obstante, conforme se observa da petição do Contribuinte (fls. 890/893), o objetivo primordial com esta reunião seria o de evitar decisões materialmente contraditórias para casos análogos, de modo a garantir uma unicidade de tratamento e, por conseguinte, uma segurança jurídica de índole material.

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever a declaração de voto apresentada, que pode ser consultada no acórdão paradigma desta decisão.

Nesse sentido, é possível afirmar que, como os 03 lotes de processo estão sujeitos ao julgamento da mesmíssima Turma julgadora, a pretensão do Contribuinte, ainda que por uma via transversa, foi atingida, motivo pelo qual é desnecessária a reunião de tais processos paradigmáticos em face de um único Relator.

Feito esse esclarecimento prévio, passa-se à análise do mérito.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento da COFINS não-cumulativa vinculada à receita no mercado interno de produtos tributados à alíquota zero ou à exportação do 1º trimestre de 2009, com pedidos de compensação atrelados, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas e sobre a aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero na apuração da contribuição, bem como a empresa não efetuou corretamente o rateio proporcional dos créditos da Contribuição. Em alguns meses o contribuinte também excluiu indevidamente da apuração da base de cálculo da Contribuição o valor referente à receita de venda do arroz em casca.

No acórdão recorrido, o relator informou que as matérias a seguir indicadas não foram objeto de impugnação, estando, por isso, preclusas, nos termos dos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972:

- I) Crédito de Locação e/ou Armazenagem (Veículos. Máquinas de Café Expresso);
- II) Crédito na Aquisição de Bens Alíquota Zero (Crédito Básico e Presumido);
- III) Receita de Venda de Produtos de Origem Vegetal *In Natura* (Exclusão Indevida da Base de Cálculo. Empresa Não Qualificada como Cerealista);
- IV) Erro na Determinação do Rateio Proporcional;
- V) Diferença entre a Base de Cálculo da Dacon e dos Demonstrativos;
- VI) Glosas de Créditos sobre despesas/custos não considerados como insumos; e
- VII) Crédito na Devolução de Vendas (Utilização Indevida).

Com efeito, após o julgamento da DRJ, restaram como controversas no processo as diversas glosas de créditos sobre insumos efetuadas pela Fiscalização, sobre as seguintes rubricas:

- combustíveis e lubrificantes;
- materiais auxiliares de consumo;
- uniformes;
- controle de pragas;
- despesas com assessoria aduaneira (no desembaraço aduaneiro);
- despesas de fretes de transferência;
- despesas com armazenagem de cargas (paletes e contentores); e
- despesas de fretes e na operação de bens “não sujeitos” à tributação do PIS/PASEP e da COFINS;

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividades precípuas a industrialização (em especial o beneficiamento de arroz), a comercialização, a exportação e importação de cereais e sementes.

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes

da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

**REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.**

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

**TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C 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. 30., 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. 543C 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.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

**Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

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

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>2</sup>, com a aprovação da dispensa de contestação e

<sup>2</sup> Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de

recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,<sup>3</sup> c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

**Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.**

---

19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

<sup>3</sup> LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”;

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 23 de abril de 2019, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava que a autoridade preparadora reavaliasse as glosas efetuadas em vista dos conceitos de essencialidade e relevância, estabelecidos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e do conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018.

A Unidade de Origem apresentou as seguintes conclusões quanto aos insumos reanalisados, em vista do laudo juntado pela empresa e quanto a sua essencialidade e relevância para o processo de produção ou prestação de serviço:

Verificando-se a resposta do contribuinte e os laudos técnicos (em anexo), que tratam do processo produtivo da empresa, e examinando-se os razões das contas contábeis: **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), originalmente fornecidos pela interessada, concluo que os insumos anteriormente glosados, entre janeiro de 2006 e dezembro de 2012, no que concerne a combustíveis, lubrificantes, gás, materiais auxiliares de consumo, produtos de limpeza, uniformes, equipamentos de segurança, controle de pragas, paletes e contentores, se enquadram no conceito de insumo nos termos do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 5, de 17 de dezembro de 2018, tendo, portanto, o contribuinte direito ao crédito da Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS.**

(negrito nosso)

Dessa forma, o resultado da diligência deve ser acolhido no presente julgamento, para reconhecer o direito ao creditamento da Recorrente sobre as rubricas citadas, restando controversas e em discussão apenas os itens do recurso voluntário, a seguir indicados.

III.I.V – DESPESAS COM ASSESSORIA ADUANEIRA (NO DESEMPAÇO ADUANEIRO)

III.II – DESPESAS DE FRETES DE TRANSFERÊNCIA

III.IV – DESPESAS DE FRETES NA AQUISIÇÃO DE BENS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO

III.V – DA CORREÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC AOS CRÉDITOS NÃO RECONHECIDOS PELO DESPACHO DECISÓRIO

**Despesas com assessoria aduaneira (no despacho aduaneiro)**

Tratam-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 que 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 DESEMBARAÇO 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 desembarço 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 desembarço aduaneiro devem ser tratadas 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 desembarço 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 para 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 analisada 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 impõe-lhe 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 componham 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.

#### **Despesas de fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos**

A Recorrente explica que, em vista de possuir sede em Porto Alegre, viu-se obrigada a manter centros de distribuição em pontos estratégicos do país, uma vez que seus grandes clientes, adquirentes de seus produtos, situam-se, em sua grande maioria, na Região Sudeste e necessitam do produto à pronta entrega quase que diariamente.

Da mesma maneira, em relação às exportações de suas mercadorias, a empresa também necessita que os seus produtos estejam nos centros de distribuição, a fim de que possam ser prontamente exportados.

As referidas despesas tratam, assim, de fretes incorridos nas transferências de produtos acabados entre os seus estabelecimentos, que a recorrente afirma ter direito a creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS, do valor despendido com o frete, sendo possível quando este for utilizado na operação de venda, devendo o ônus ser suportado pelo vendedor, com fundamento nos artigos 3º, inciso IX e 15, inciso II da Lei nº 10.833/03.

Sem razão a Recorrente.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;
- ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e
- iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa,

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para outros estabelecimentos da empresa não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao

transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

**Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais**

**operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.**

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

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.

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidas as glosas dos fretes nas transferências entre estabelecimentos.

#### **Despesas de fretes na aquisição de bens tributados à alíquota zero**

Neste tópico, a Fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem sujeito à alíquota zero, conforme art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999. Portanto, estando a mercadoria sujeita à alíquota zero o frete a ela vinculado não gera direito a crédito em observância ao art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Observa-se que o dispositivo transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de vedação de creditamento de serviços sujeitos à tributação incorridos com bens não sujeitos a tributação (que é o caso do presente processo).

Tem-se, assim, por insubsistente a subsunção efetuada pela Auditoria Fiscal no sentido de que o fato do produto transportado não ser onerado pelas contribuições, o frete, por compor o custo do produto adquirido, seguiria o mesmo regime dele, não permitindo, dessa forma, créditos dos serviços a ele associados.

Dessa forma, tratando-se o serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, as despesas com frete oneradas pelas contribuições devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade, na condição de serviços utilizados também como insumos essenciais ao processo produtivo.

Nesse sentido, já foi decidido por esta 3ª Seção, conforme as ementas parciais de alguns acórdãos, abaixo reproduzidos:

**FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO.**

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

(Acórdão nº 3302005.813– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 24 de setembro de 2018, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad)

**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.

(Acórdão nº 3302004.890 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 25 de outubro de 2017, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus)

Assim, deve ser cancelada a glosa dos fretes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero.

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

Essa correção, recentemente, foi admitida pela Secretaria 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.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas: i) 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; ii) reverter a glosa sobre os fretes incidentes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero e com créditos presumidos; e iii) aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de PIS e Cofins, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, nos termos da Nota CODAR 22/2021.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de 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; e *i.3)* reverter a glosa sobre despesas de fretes incidentes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero e com créditos presumidos.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator