Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11080.904350/2013-43

Processo nº	11080.904350/2013-43
Recurso	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-013.773 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	15 de março de 2023
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL
	SLC ALIMENTOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

PIS. COFINS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. FRETE. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O frete pago para o transporte de insumos não onerados pelo PIS e pela COFINS é uma operação autônoma em relação à aquisição destes insumos. São regimes distintos, dos insumos não onerados, do frete que recebe a incidência tributária.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DACON.

Desde que desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado no regime da não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia de retificação do Dacon por parte do contribuinte. Dessa forma, conclui-se que a Recorrente faz jus ao crédito extemporâneo desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e comprovada a existência desse crédito.

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

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

CRÉDITO BÁSICO. SUSPENSÃO OBRIGATÓRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. LEI Nº 10.925/2004. CRÉDITO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE.

As vendas de arroz em casca, realizadas entre partes que preenchem os requisitos previstos na legislação, devem ser efetivadas, obrigatoriamente, com suspensão das contribuições. Ao adquirente cabe o direito de apurar apenas o crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA. REQUISITOS.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigmas, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária, não comprovada a divergência, não se conhece do recurso.

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 por maioria de votos, quanto: (a) aos fretes tributados dos insumos não onerados, adquiridos com suspensão ou alíquota zero, vencidos os Conselheiros Vinícius Guimarães e Gilson Macedo Rosenburg Filho; e (b) à desnecessidade de retificação de DACON, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Vinícius Guimarães e Gilson Macedo Rosenburg Filho. Acordou-se ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, não se conhecendo da matéria "transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da empresa", e em negar-lhe provimento, da seguinte forma: (a) por voto de qualidade, em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, vencidos o Conselheiro Valcir Gassen (relator) e as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello; e (b) por unanimidade de votos, em relação ao crédito básico na aquisição de arroz. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen – Relator

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Original

Ausente(s) o conselheiro(a) Liziane Angelotti Meira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em 22 de setembro de 2020, e pelo Contribuinte, em 4 de agosto de 2020, em face do Acórdão nº 3401-007.342, de 17 de fevereiro de 2020, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

O acórdão recorrido ficou assim ementado:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**
>
> Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012
>
> PIS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.
>
> Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas de controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa, despesas com pallets; e as despesas referentes ao ativo imobilizado creditadas extemporaneamente.
>
> CRÉDITO BÁSICO. SUSPENSÃO OBRIGATÓRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. LEI Nº 10.925/2004. CRÉDITO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE.
>
> As vendas de arroz em casca, realizadas entre partes que preenchem os requisitos previstos na legislação, devem ser efetivadas, obrigatoriamente, com suspensão das contribuições. Ao adquirente cabe o direito de apurar apenas o crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004.
>
> CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não geram créditos de PIS/Cofins, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.

Assim entendeu a Turma em deliberação:

> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto as Despesas com movimentação/transferência de mercadorias, Frete entre estabelecimentos de material administrativo, Aluguel de contendores de entulho/resíduos e correção pela taxa SELIC. Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso quanto as despesas relativas ao controle de pragas, Despesas com paletes por exigência do MAPA para

Original

> armazenagem. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso quanto ao frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Mara Cristina Sifuentes, e Despesas com ativos imobilizado e sua utilização de forma extemporânea, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Luís Felipe de Barros Reche e Mara Cristina Sifuentes, manifestou a intenção de apresentar Declaração de voto o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto as despesas com a aquisição de arroz em casca (matéria- prima), vencidos os conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Fernanda Vieira Kotzias e João Paulo Mendes Neto, designado para fazer o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. E por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto ao Frete entre estabelecimentos de produtos acabados, vencidos os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias (relatora), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e João Paulo Mendes Neto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 11080.904341/2013-52, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Por intermédio do Despacho Admissibilidade de Recurso Especial, de 16 de novembro de 2020, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional para as seguintes matérias: 1) Creditamento, no regime não-cumulativo de Pis e Cofins, sobre fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa; e 2) Aproveitamento de créditos extemporâneos – Necessidade de retificação do Dacon.

No Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, de 15 de junho de 2021, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF deu seguimento parcial ao recurso interposto pelo Contribuinte para a rediscussão das seguintes matérias: 1) Crédito de Pis/Cofins. Transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da empresa; 2) Crédito de Pis/Cofins. Frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa; e 3) Crédito básico integral de Pis/Cofins. Aquisição de Arroz em casca.

O Contribuinte apresentou Contrarrazões em 3 de maio de 2021 e requer:

> **A) Preliminarmente**, que seja inadmitido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional ante à: a) ausência de comprovação da divergência jurisprudencial referente ao conceito de insumo, especificadamente o acórdão citado como paradigma n.º 9303-005.154; b) legitimidade da Contribuinte para o aproveitamento de créditos extemporâneos.
>
> **B) Subsidiariamente**, no mérito, requer seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mantendo-se o acórdão recorrido no ponto recorrido.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões em 28 de outubro de 2021. Requer "que não seja conhecido o recurso especial do contribuinte e, em se ultrapassando a preliminar arguida, que lhe seja negado provimento, mantendo-se a decisão recorrida nos quesitos objeto da presente insurgência".

Original

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

Os recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte são tempestivos.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Conhecimento

O objeto de deliberação pela Turma cinge-se as seguintes matérias: 1) Creditamento, no regime não-cumulativo de Pis e Cofins, sobre fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa; e 2) Aproveitamento de créditos extemporâneos – Necessidade de retificação do Dacon.

O Contribuinte alega, em Contrarrazões, que não deve ser conhecido o recurso em face do Acórdão nº 9303-005.154, indicado como paradigma, que "baseia-se em precedente antigo, datado de 2017, que se encontra totalmente desatualizado e em descompasso com a legislação e jurisprudência corrente", no que tange ao conceito de insumo.

Entende-se que não assiste razão ao Contribuinte quanto ao conhecimento. Observa-se que a Fazenda Nacional indicou como acórdão paradigma, além do Acórdão nº 9303-005.154, o Acórdão nº 9303-009.754, e estes demonstram e comprovam a divergência jurisprudencial em relação a primeira matéria, isto é, o creditamento, no regime não-cumulativo de Pis e Cofins, sobre fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa. Assim, de acordo com o despacho de admissibilidade, vota-se pelo conhecimento das matérias admitidas.

Mérito

1) Creditamento, no regime não-cumulativo de Pis e Cofins, sobre fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa

Em relação a primeira matéria, creditamento, no regime não-cumulativo de Pis e Cofins, sobre fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, a Fazenda Nacional sustenta, em síntese, que:

> Neste desiderato, as despesas com fretes na aquisição de produtos desonerados, **não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima por expressa disposição legal (Art. 3° §2° inciso II da Lei 10.833/2003). Se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima, como o frete ou seguro, pois a natureza da tributação incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal.**

Original

Com a devida vênia, entende-se de forma diversa. As despesas com frete na aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, não impede a tomada de crédito, visto que não se trata de crédito sobre os insumos à alíquota zero ou com tributação suspensa, mas sim da tomada de crédito com as despesas de frete no transporte destes insumos, não se confundindo com estes. Note-se que no presente feito o frete é tributado, portanto, em respeito a não cumulatividade, assiste direito ao crédito sobre tais despesas.

Assim, por um lado, entende-se que as despesas com a aquisição de insumos não onerados pelas contribuições não geram direito a crédito, conforme bem estabelece o Art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002. Por outro lado, as despesas com o serviço de transporte (frete) desses insumos, até o estabelecimento industrial do Contribuinte, recebem integralmente o gravame tributário, portanto, essas despesas de frete geram direito de crédito pela sistemática da não cumulatividade conforme estabelece a legislação.

Matéria já objeto de deliberação por esta Turma como se verifica no Acórdão nº 9303-012.459:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**
>
> Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008
>
> PIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. FRETE. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.
>
> O frete pago para o transporte de insumos não onerados pelo PIS e pela COFINS é uma operação autônoma em relação à aquisição destes insumos. São regimes distintos, dos insumos não onerados, do frete que recebe a incidência tributária.
>
> (...)

Com isso, vota-se por negar provimento ao recurso neste ponto, mantendo-se a decisão recorrida.

2) Aproveitamento de créditos extemporâneos - necessidade de retificação do Dacon

Em relação a segunda matéria, aproveitamento de créditos extemporâneos, especificamente em relação as despesas com ativo imobilizado, a Fazenda Nacional defende que para tal aproveitamento é necessária a retificação do DACON.

Sustenta:

> Com efeito, o registro do crédito no mês em que foi auferido é essencial para o devido controle, pela Administração Fazendária, do exercício do direito pelo contribuinte. A empresa não declarou o crédito no período em que foi auferido, nem retificou as DACON correspondentes, utilizando o crédito posteriormente, sem qualquer critério apoiado em normas regentes da matéria.
>
> Aceitar tal situação seria o mesmo que aceitar a compensação de créditos tributários sem o registro da devida declaração de compensação, devendo a Administração se satisfazer com a mera existência de pagamento a maior em

Original

> competências passadas. Ora, se a legislação institui regras e instrumentos para a apuração do crédito a favor ou contra a Administração Tributária, essas regras devem ser seguidas e os instrumentos adequadamente utilizados. O crédito só será considerado apurado devidamente na medida em que tal apuração atender aos procedimentos impostos.
>
> Assim, a utilização do crédito pressupõe primeiro a sua apuração, com o registro apropriado no DACON, sendo necessário ainda compensar o crédito com débitos do próprio mês, e havendo saldo remanescente, compensá-lo sucessivamente nos meses subsequentes.

Com a devida vênia, não procede esse entendimento, sem reparos a decisão ora recorrida.

Em relação aos créditos extemporâneos verifica-se na legislação, Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, que há a possibilidade expressa de aproveitamento de créditos em períodos posteriores:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do artigo 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...)
>
> §4º. O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

A questão que se apresenta aqui refere-se a necessidade ou não da retificação do DACON para fazer jus aos créditos extemporâneos previstos na legislação. No recorrido, deu-se provimento por maioria de votos, pois no presente feito há de ser relevado a falta de retificação do DACON por não haver dúvida quanto ao crédito correspondente às aquisições das notas fiscais trazidas aos autos.

Entende-se que a retificação do DACON não é condição para o creditamento quando se evidencia nos autos a existência do crédito extemporâneo.

Em reforço, cita-se trecho do voto proferido no acórdão recorrido, de relatoria da il. conselheira Fernanda Vieira Kotzias, que bem enfrenta a questão:

> **h) Despesas com ativo imobilizado e sua utilização de forma extemporânea**
>
> Sobre este item, a argumentação trazida pela empresa em seu recurso é dividida em duas partes: a possibilidade de creditamento sobre despesas com ativo imobilizado – silos, máquinas para beneficiamento de arroz, etc. – e a utilização desses créditos de forma extemporânea, em uma única parcela.
>
> Avaliando a decisão da DRJ, nota-se que a oposição ao crédito não se deu em razão da natureza das despesas – que seriam passíveis de creditamento –, mas sim em razão da discordância na forma como tais créditos foram apurados e lançados pela recorrente, senão vejamos:
>
> > "Conforme destaca a informação fiscal, trata-se aqui da glosa de despesas referentes a outros períodos de apuração lançadas acumuladamente em um único mês, em desacordo com o que determina a legislação. No caso,

Original

> o recorrente apurou créditos sobre encargos de depreciação de seu ativo imobilizado a maior do que a depreciação apurada no mês, conforme comprovado pela planilha entregue pelo próprio contribuinte no curso da fiscalização. Neste sentido, em que pese a inconformidade do recorrente, entendo como correto o procedimento fiscal. [...]
>
> Assim o procedimento adotado pela empresa, ao incluir valores relativos a mais de um trimestre anterior, apurados extemporaneamente, em seu Pedido de Ressarcimento, não encontra nenhum respaldo na legislação regente da matéria. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimento repetitório referentes aos períodos a que pertencem.
>
> Não se trata de impedir a apuração extemporânea de créditos, o contribuinte pode fazê- lo, desde que não tenha ocorrido a decadência e que atenda aos demais requisitos estabelecidos na legislação. Esses preceitos são de observância obrigatória, independem de ter causado prejuízo ou não ao Fisco, de ser justo ou injusto. Mesmo as obrigações acessórias devem ser cumpridas. [...]
>
> Pelo exposto, concordo com a decisão recorrida que concluiu como inviável o reconhecimento do direito creditório quando o contribuinte lança, em um único mês, valores que deveriam compor a base de cálculo dos créditos em meses anteriores, devido a clara e expressa vedação legal. Ao contrário do que sustenta o recorrente, os créditos referentes à aquisição de maquinas e equipamentos integrantes do ativo imobilizado devem ser calculados tomando por base o mês de aquisição." (grifo nosso)

Quanto a isto, a recorrente registra em seu recurso voluntário que seria desnecessário retificar a DACON relativa ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração daquele período, pois a legislação que aborda esta matéria, em nenhum momento condicionaria o referido aproveitamento à retificação dos controles fiscais ou contábeis daquele exato mês em que o credito foi gerado.

A recorrente ressalta ainda que a própria Receita Federal do Brasil, mediante as atuais instruções contidas no Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, reconheceria a não obrigatoriedade de retificar declarações para a apuração extemporânea de créditos, ao mencionar que o registro de credito extemporâneo deve realizar-se, "preferencialmente" mediante retificação da escrituração. Ou seja, a própria RFB estaria confirmando que não se pode exigir a retificação compulsória das declarações anteriores para exame e reconhecimento do direito ao credito extemporâneo.

Entendo que assistente razão à recorrente neste mister. Não parece há necessidade de a contribuinte retificar o Dacon antes, para somente após aproveitar os créditos em período seguinte. No curso de uma fiscalização ou diligência, constatado incongruência nos dados do Dacon (ou de outra declaração entregue pelos contribuintes, inclusive a DCTF) a favor do contribuinte, a legislação prevê a possibilidade de a fiscalização adotar as providências cabíveis, dispensando-se exigências que podem ser supridas por ato da própria administração.

Original

> Assim, não me parece razoável que, após a contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória. O fato de o Dacon não ter sido retificado há de ser relevado, por não haver dúvida quanto ao crédito correspondente às aquisições das notas fiscais trazidas aos autos.
>
> Diante disso, voto pelo reconhecimento do direito creditório, revertendo a glosa sobre a utilização dos créditos do ativo imobilizado.

Assim, nega-se provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional no que tange aos créditos extemporâneos.

Recurso Especial do Contribuinte

Conhecimento

Já em relação ao recurso interposto pelo Contribuinte as seguintes matérias serão objeto de deliberação: 1) Crédito de Pis/Cofins. Transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da empresa; 2) Crédito de Pis/Cofins. Frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa; e 3) Crédito básico integral de Pis/Cofins. Aquisição de Arroz em casca.

A Fazenda Nacional pugna em suas Contrarrazões pelo não conhecimento do primeiro ponto, o direito de crédito referente as despesas com transferência/movimentação de matéria-prima entre estabelecimentos da empresa. Alega que o Acórdão nº 3201-006.592, indicado como paradigma, cinge-se a prestação de serviços de transporte de uma transportadora, e, no caso corrente, de uma empresa que cuida da industrialização, comercialização, exportação e importação de produtos de alimentação.

Na análise dos autos verifica-se que assiste razão a Fazenda Nacional em relação a ausência de divergência jurisprudencial no que tange ao seguinte ponto 1) Crédito de Pis/Cofins. Transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da empresa.

Veja-se que no acórdão indicado como paradigma trata de prestação de serviços de transporte de uma transportadora, enquanto que no acórdão recorrido trata-se de uma situação fática distinta, que não envolve a transferência de matéria prima entre estabelecimentos da empresa, mas sim de frete relativo a movimentação do arroz em casca para os silos localizados em seus depósitos é realizada à título de prestação de serviço a terceiros, atividade apartada de seu processo produtivo e que é remunerada separadamente, conforme se depreende da leitura do seguinte trecho do voto proferido no recorrido:

> **c) Despesas com movimentação/transferência de mercadorias**
>
> A recorrente pleiteia também o reconhecimento de seu direito a crédito sobre a transferência de matéria-prima (arroz verde ou em casca) para seu depósito, - onde estão localizados os silos de armazenamento - que não foi reconhecido pela fiscalização por entender que tal despesa não se enquadra da hipótese do

Original

inciso IX do art. 3o da Lei no 10.833/2003 – a qual deve ser interpretada de forma literal por se tratar de desoneração tributária.

Segundo a recorrente, seu direito se funda no seguinte racional:

> "Como já mencionado, a ora Recorrente tem como atividade econômica precípua a industrialização, a comercialização, a exportação e a importação de produtos de alimentação, principalmente o arroz.
>
> Na sua atividade econômica, a ora Recorrente presta serviços de armazenamento do arroz "verde" em silos, bem como de secagem do arroz em casca ao produtor. Na quase totalidade das vezes, após a prestação desses serviços, o produtor negocia a venda do arroz em casca à própria Recorrente, visto que o produto já está armazenado nos silos da empresa.
>
> Nessas aquisições, a ora Recorrente credita-se das despesas de fretes no transporte desse arroz para os seus silos, ou seja, de uma despesa que acabou se tornando um frete na aquisição do arroz em casca e, como tal, passa a fazer parte do custo do seu processo produtivo.
>
> Dessa forma, essas despesas de fretes, como foram suportadas pela ora Recorrente e foram despendidas para transportar matéria-prima que acabou sendo por ela adquirida para ser empregada no seu processo produtivo, são creditadas por se enquadrarem como insumo, cuja definição de conceito é obtida da interpretação do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e do art. 290 e 299 do RIR/99."

Ora, diante das explicações fornecidas pela recorrente, entendo que não lhe assiste razão no pleito, mas por razão diversa daquela apresentada pela DRJ.

Caso as despesas fossem relativas ao transporte da matéria-prima comprada e armazenada para ser integrada ao processo de industrializada, entendo que seria hipótese de reconhecer o direito a crédito. Todavia, esta não é a situação descrita nos autos.

Conforme informações trazidas pela própria recorrente, a movimentação do arroz em casca para os silos localizados em seus depósitos é realizada à título de prestação de serviço a terceiros, atividade apartada de seu processo produtivo e que é remunerada separadamente. Ocorre que, em alguns casos – os quais não foram individualmente apontados – poderá haver negociação e compra das mercadoria pela recorrente para que seja utilizada em sua produção. Ou seja, após a mercadoria já se encontrar em seu depósito e os serviços de movimentação e armazenagem já houverem sido pagos, poderá haver uma operação de compra e venda.

Assim, não resta demonstrado que tais despesas estão relacionadas ao processo produtivo, tampouco, que são arcadas pela recorrente, motivo pelo qual entendo que a decisão de piso deve ser mantida. (grifou-se).

Do exposto vota-se por conhecer parcialmente o Recurso Especial interposto pelo Contribuinte em relação às seguintes matérias: 2) Crédito de Pis/Cofins - Frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa; e, 3) Crédito básico integral de Pis/Cofins -

Original

Aquisição de Arroz em casca, e, ainda, pelo não conhecimento do ponto 2) Crédito de Pis/Cofins - Transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da empresa.

Mérito

2) Crédito de Pis/Cofins - frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa

O Contribuinte alega que é possível, de acordo com a legislação de regência, a tomada de crédito sobre as despesas de frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo Contribuinte.

No recorrido, no voto vencedor, entendeu-se que os dispêndios com o frete de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se caracterizam como frete na operação de venda, visto que a venda ainda não ocorreu, não se tratando assim, de uma movimentação por conta de uma venda realizada.

Com a devida vênia, merece reforma a decisão recorrida, pois cabe a constituição de crédito de PIS e da COFINS sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos do mesmo Contribuinte, pois entende-se que o deslocamento de produtos acabados não está localizado após o encerramento do processo produtivo, pelo contrário, estão inseridos neste. Acrescenta-se que esse frete relativo à remessa de produto acabado (arroz) atende aos requisitos de essencialidade e relevância na atividade produtiva desenvolvida.

Neste sentido cita-se a ementa do Acórdão nº 9303-006.111 de relatoria do il. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**
>
> Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005
>
> PIS/COFINS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.
>
> Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.
>
> A observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na "operação" de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo "frete na operação de venda", e não "frete de

Original

> venda" quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.
>
> Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Posição também que se constata no Acórdão nº 9303-009.981 de relatoria da il. conselheira Vanessa Marini Cecconello, que tem a seguinte ementa no que tange à matéria:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 30/06/1999 a 30/06/2000
>
> (...)
>
> 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.

Assim, vota-se por dar provimento ao recurso interposto pelo Contribuinte neste ponto.

3) Crédito básico integral de Pis/Cofins. Aquisição de Arroz em casca.

No recorrido, no voto vencedor, negou-se o direito de crédito básico integral de PIS e COFINS decorrentes da aquisição de arroz em casca, pois o insumo foi adquirido sob o regime obrigatório de suspensão das contribuições, independente do cumprimento de ter se cumprido os requisitos formais do fornecedor na emissão da Nota Fiscal correspondente.

No acórdão indicado como paradigma, posição sustentada pelo Contribuinte, entende-se que a Nota Fiscal referente à operação deve consignar que fora efetuada sob suspensão de PIS e COFINS.

Em análise, verifica-se que não assiste razão ao Contribuinte.

Cita-se trecho do voto vencedor, do il. conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares como razões para decidir:

> **Quanto às despesas com a aquisição de arroz em casca (matéria-prima),** a Autoridade Fiscal constatou que a empresa adquire o arroz em casca de vários fornecedores, tanto pessoas físicas como pessoas jurídicas, bem como de cooperativas de produção agropecuária.
>
> Alguns destes fornecedores, apesar de obrigados à venda com suspensão das contribuições, deixaram de incluir na nota fiscal de venda a observação prevista no §2° do art. 2º da Instrução Normativa SRF 660/2006. Valendo-se desta inobservância por parte de alguns fornecedores, a empresa em questão passou a calcular crédito integral (1,65% Pis e 7,6% para Cofins) em relação a estas

Original

aquisições. **Ou seja, não satisfeito de se beneficiar com a aquisição dos seus insumos com o incentivo fiscal da suspensão do PIS e da Cofins, o recorrente ainda quer se creditar destes mesmos valores, os quais nem sequer foram pagos na operação.**

A simples inobservância da regra por parte de alguns fornecedores não torna legitima a pretensão do contribuinte, pois em desacordo com o que determina a legislação. A suspensão das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins foi instituída pelo art. 9º da Lei 10.925/2004. Conforme o disposto no parágrafo 2º deste mesmo artigo, este dispositivo legal passou a valer apenas a partir de 04/04/2006, quando ocorreu a regulamentação do benefício através das Instruções Normativas SRF nº 636 e 660, ambas de 2006.

> **LEI nº 10.925, de 23/07/2004**
>
> Art. 8º **As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos** 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, **destinadas à alimentação humana ou animal,** poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> § 1º **O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:**
>
> **I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01**, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)
>
> II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e
>
> III - **pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária**. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> § 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1o deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.
>
> § 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

Original

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 50% (cinqüenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002 , e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 , para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 , e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 , para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

§ 6º **Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

§ 7º **O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas**. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

Art. 9º **A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda**: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - **de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso**; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Original

> III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> § 1º **O disposto neste artigo**: (Incluído pela Lei no 11.051, de 2004)
>
> I - **aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real**; e (Incluído pela Lei no 11.051, de 2004)
>
> II - **não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei.** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> § 2º **A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

O caput do artigo 9º da Lei 10.925/2004 é claro no que diz respeito a suspensão das contribuições para o Pis/Pasep e para a Cofins, ao definir que a suspensão da incidência das contribuições é regra e não exceção, ou seja tem cunho obrigatório. A redação do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, estabelece marco imperativo: "*A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins* ***fica suspensa*** *no caso de venda*:".

Não consta na legislação a opção de, ao efetuarem vendas de produtos agropecuários a pessoas jurídicas relacionadas no caput do art. 8º, as pessoas jurídicas relacionadas nos incisos I a II do § 1º do mesmo artigo recolham as contribuições, gerando assim o crédito normal.

Esta disposição está expressamente no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 660 de 2006, com as alterações da IN SRF nº 977/2009, deixando clara portanto a obrigatoriedade da aplicação da suspensão das contribuições para o Pis/Pasep e para a Cofins nos especificados:

> INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 660/2006
>
> Da Aplicação da Suspensão
>
> Art. 4º Nas hipóteses em que é aplicável, **a suspensão disciplinada nos arts. 2º e 3º é obrigatóri**a nas vendas efetuadas a pessoa jurídica que, cumulativamente: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)
>
> I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;
>
> II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e
>
> III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.
>
> § 3º É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

Original

O dispositivo normativo acima transcrito tem natureza interpretativa, esclarecendo que a suspensão das contribuições é obrigatória, e não uma mera faculdade de quem vende ou de quem compra. Eram comuns situações onde a venda ocorria com suspensão das contribuições, porém o vendedor deixava de consignar na nota fiscal que a venda havia sido com suspensão e muitas vezes o comprador entendia por bem tomar crédito integral, exatamente como no presente caso.

A partir de então ficou claro tanto para o Fisco quanto para os contribuintes que a suspensão é obrigatória, e que o simples "esquecimento" do emissor da nota fiscal nada mais é do que uma mera irregularidade formal, sem o condão de alterar a natureza jurídica da operação, uma vez que existem outros meios de verificar a real natureza da operação.

Nesse sentido, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

(...)

Além da análise jurídica, **a Autoridade Fazendária realizou uma verificação, por amostragem, das notas fiscais eletrônicas de compras, quando verificou que a grande maioria delas informa o PIS e a Cofins incidentes na operação como ZERO**, e ainda que, em algumas notas, consta a expressão "venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins". No Anexo da Informação Fiscal que embasa o Despacho Decisório, às fls. 28 a 107, foram juntados alguns exemplos destes documentos fiscais. Tal fato não foi rebatido no Recurso Voluntário e se tornou incontroverso neste processo.

O recorrente não pode alegar que ao adquirente dos produtos agropecuários não cabe investigar se o fornecedor (seja ou não uma cooperativa) adquiriu o produto da venda de cooperado ou não cooperado ou se excluiu ou não da base de cálculo as receitas auferidas com a venda de café. Qualquer empresa, ao realizar um contrato de fornecimento de mercadorias ou de prestação de serviços, precisa saber em que condições será pactuado tal contrato, quais serão seus custos, o que poderá ser obtido como créditos da não-cumulatividade, enfim, todas as informações necessárias à correta apuração dos tributos devidos, o que evidentemente deverá ser esclarecido quando das tratativas contratuais.

De qualquer sorte, mesmo que tivesse procedido com extrema desídia, **para pleitear os créditos faz-se indispensável a apresentação das notas fiscais**, documentos que podem, efetivamente, comprovar a existência ou não dos mesmos e sua quantificação. **E, como visto, tais documentos não contem qualquer destaque das contribuições,** indicando claramente que sua aquisição foi realizada sem a incidência destes tributos, independentemente do emitente não ter feito constar tal fato no campo "Observações". Com efeito, o que caracteriza tal fato não é esta indicação expressa e textual, mas sim se o tributo foi ou não recolhido.

O recorrente não pode se eximir do conhecimento da legislação. Sabia, ou deveria saber, que tais aquisições ocorreram sem o pagamento da contribuição, com todas as suas consequências tributárias, em especial, a impossibilidade de creditamento.

Original

Analisando a legislação de regência da matéria, observa-se que a Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II (norma equivalente à existente na Lei nº 10.637/2002, que trata do PIS/Pasep), veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor 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:

(...)

No tocante à verificação sobre estarem presentes as condições para que a operação tenha sido beneficiada pela suspensão das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, a Fiscalização realizou minuciosa análise, conforme consta da Informação Fiscal. Estas condições estão dispostas nos arts. 4º a 6º da Instrução Normativa SRF nº 660/2006:

(...)

A Autoridade Tributária, após a referida análise, apresentou as seguintes conclusões:

50. Condições à serem cumpridas pela adquirente no caso SLC Alimentos:

Condições à serem cumpridas	Cumprimento ou não pela adquirente
Apurar imposto de renda com base no lucro real	Sim
Exercer Atividade Agroindustrial	Sim
Utilizar o produto agropecuário adquirido como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF 660/2006	Sim

51. Condições à serem cumpridas pelos fornecedores:

Condições à serem cumpridas	Cumprimento ou não pelos fornecedores
Enquadrar-se na condição de cerealista ou exercer atividade agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária	Sim
Vender produto agropecuário a ser utilizado como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF 660/2006	Sim

Foi constatado, assim, que, no caso da compra de arroz em casca pela empresa SLC alimentos estão presentes todos os requisitos para a ocorrência da suspensão das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins sempre que o produto adquirido for utilizado como insumo na fabricação dos produtos que tratam os incisos I e II do art. 5o da IN SRF 660/2006. As aquisições de arroz em casca foram lançadas na Dacon na linha bens utilizados como insumos e constam do demonstrativo do contribuinte como compra comercial.

Original

> Nesse sentido, há inclusive decisão unânime do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) referente ao próprio contribuinte (SLC ALIMENTOS S/A), conforme Acórdão nº 3003-000.101, prolatado em Sessão de 23/01/2019:
>
> (...)

Assim, vota-se por negar provimento ao recurso interposto pelo Contribuinte no que tange ao crédito básico na aquisição de arroz em casca.

Conclusão:

Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento; ainda, por conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento quanto ao crédito decorrente de despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado

Externo no presente voto minha divergência em relação ao posicionamento da relatoria, no tema referente à impossibilidade de tomada de créditos das contribuições não cumulativas sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, aclarando a posição que acabou prevalecendo no seio do colegiado.

O tema é controverso na CSRF, que alterou seu posicionamento, por mais de uma vez, seja em função da mudança de entendimento de um único conselheiro, ou da alteração de um membro do colegiado. Assim, há dezenas de julgados em um e em outro sentido, todos caracterizados pela falta de consenso.

Mais recentemente, com a nova composição da CSRF, a matéria continua a ser decidida contingencialmente, longe de externar um posicionamento sedimentado. Veja-se o resultado registrado em ata para o Acórdão 9303-013.338 (processo administrativo nº 10480.722794/2015-59, julgado em 20/09/2022):

> *"...por maioria de votos, deu-se* ***provimento em relação a frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa****,* ***vencidos os Cons. Rosaldo Trevisan, Jorge Olmiro Lock Freire, Vinícius Guimarães e Liziane Angelotti Meira*** *(o* ***Cons. Carlos Henrique de Oliveira***

Original

> ***acompanhou o relator pelas conclusões em relação a tal tema****, por entender aplicável ao caso apenas o inciso IX do art. 3º das Leis de regência das contribuições)" (grifo nosso)*

Não se pode afirmar, categoricamente, qual é a posição conclusiva na apreciação de tal tema, na CSRF. Aparentemente, na composição recente da 3ª Turma da CSRF, metade dos conselheiros (Cons. Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Ana Cecilia Lustosa da Cruz) entende que tal crédito seria duplamente admissível, tanto com base no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições ("*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*"), quanto com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 ("*frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*").

Entende-se relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

E o REsp nº 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio *web* do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra "frete". Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com "fretes". Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

> (...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado n**ão estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente**: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (*grifo nosso*)

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

> (...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (*grifo nosso*)

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3o das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

Original

> "(...) 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. (...)" (*grifo nosso*)

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de "bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos" (na dicção do texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra "pronto e acabado".

Desafiador ainda efetuar o chamado "teste de subtração" proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. O raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei nº 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: ("*frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*"), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos inequivocamente não constitui uma venda. Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

E, ao contrário da CSRF, de jurisprudência inconstante e até titubeante em relação ao assunto, **o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime** em relação ao tema aqui em análise (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos), como se registra em recente REsp. de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

> "TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE**. DISSÍDIO

Original

JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - **É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa**.

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI - Agravo Interno improvido." (AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) (*grifo nosso*)

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

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. **DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA**.

1. **Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária**.Precedentes.

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual "apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida".

3. Agravo interno não provido." (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) (*grifo nosso*)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE**. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

Original

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. **A 1a. Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, 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. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo**.

3. **Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda** (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1o.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento." (AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020) (*grifo nosso*)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7 DO STJ. **DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO**. DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

(...) 4. **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 ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido**: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

(...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, DJe de 27/4/2020) (*grifo nosso*)

Esse era também o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, embora não unânime (*v.g.*, nos acórdãos 9303-012.457, de 18/11/2021; e 9303-012.972, de 17/03/2022). E sempre foi o entendimento que revelei nas turmas ordinárias em processos de minha relatoria, que eram decididos, em regra, por maioria, com um (*v.g.*, Acórdãos 3401-005.237 a 249, de 27/08/2018) ou dois conselheiros vencidos (*v.g.*, Acórdãos 3401-006.906 a 922, de 25/09/2019).

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacifico,

Original

assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise.

Diante do exposto, no que se refere ao tema aqui em análise, voto por **conhecer** e, no mérito, para **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo a glosa fiscal em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan

Original