



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.907201/2015-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.901 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2022
Recorrente YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. NATUREZA JURÍDICA DOS BENS E SERVIÇOS.

Os custos com bens e serviços somente podem servir de base de cálculo para a apuração de créditos do contribuinte caso se enquadrem no conceito de insumo delineado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a partir dos critérios de essencialidade e relevância dentro do processo produtivo.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Utilizando-se do “teste da subtração”, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, constata-se que, sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada “industrialização por encomenda”.

O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item “frete”,

propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE FRETE DE PRODUTOS IMPORTADOS. ESSENCIALIDADE AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.

Admite-se o desconto de créditos em relação ao pagamento de frete interno, referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional, uma vez que se trata de elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, permitindo a chegada do insumo até o estabelecimento industrial, sendo essencial à produção do bem comercializado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em (i.1) não conhecer da alegação de que a mistura de produtos acabados, na venda à granel, implique nova etapa do processo produtivo, bem como não conhecer do pedido de créditos tomados sobre alugueis; (i.2) rejeitar as preliminares de nulidade do Despacho Decisório e do acórdão da DRJ; (i.3) rejeitar o pedido de realização de diligência; (i.4) permitir o ressarcimento dos créditos da incorporada NPK FERTILIZANTES LTDA, que atenderem aos requisitos previstos no art. 5º da Lei nº 10.637/2002; (i.5) reverter a glosa sobre gastos com capatazia incluídos no valor aduaneiro da mercadoria importada. A Conselheira Cynthia Elena de Campos dava provimento em maior extensão, para reverter a glosa igualmente sobre os demais serviços aduaneiros pleiteados pela Recorrente; (i.6) reverter a glosa com gastos com armazenagem, gastos com EPs, gastos com trapo de limpeza, sabonete líquido floral, saco de lixo, papel toalha e cesta de lixo que estejam situados dentro da área de produção da empresa; (i.7) para reverter a glosa de serviços de limpeza de fossas; serviço de destinação e disposição de resíduos; coleta de entulho; coleta de lixo, serviço de controle de pragas e serviço de desinsetização e dedetização; (i.8) para reverter a glosa de crédito de PIS/Pasep efetivada em duplicidade no montante de R\$ 51.316,47; (i.9) para manter a glosa sobre os créditos originados de despesas com movimentação de materiais; e (i.10) para determinar que seja aplicada a correção monetária pela Taxa Selic nos termos estabelecidos na Nota Técnica Codar nº 22/2021; (ii) por maioria de votos, em reverter a glosa sobre (ii.1) fretes relativos ao transporte de produtos importados do porto até o estabelecimento do contribuinte ou de terceiros. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares (relator) e Carlos Frederico Schwochow de Miranda, que negavam provimento neste ponto. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Cynthia Elena de Campos; (ii.2) manter a glosa dos créditos originados de aquisição de pallets. Vencidas as Conselheiras Cynthia Elena de Campos e Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (Suplente convocada), que davam provimento ao recurso neste ponto; (iii) pelo voto de qualidade, para manter a glosa dos créditos relativos a (iii.1) fretes de produtos acabados e (iii.2) fretes relativos ao transporte de insumos e produtos não acabados do armazém até a unidade industrial. Vencidos os Conselheiros Cynthia Elena de Campos, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente convocado) e Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (Suplente convocada), que davam provimento ao recurso nestes pontos.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Cynthia Elena de Campos, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocada) e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes o conselheiro Jorge Luís Cabral e a conselheira Renata da Silveira Bilhim.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Porto Alegre (DRJ-POA):

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra despacho decisório emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre – RS, que indeferiu parcialmente pedido de ressarcimento/compensação (PER/Dcomp), relativo ao saldo credor de Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, oriundo de operações receitas não tributadas no Mercado interno (art. 16 da Lei 11.116/2005), analisado no período de 01/10/2014 a 31/12/2014, vide relatório fiscal constante dos autos.

O interessado discorda da glosa parcial, alegando, em síntese:

- Nulidade do lançamento por violação ao princípio da motivação, bem como o cerceamento ao direito de defesa da empresa, e, em consequência, a violação ao devido processo legal administrativo. Reclama que a fiscalização não teria descrito e justificado o motivo da glosa de diversos itens utilizados como crédito. Sustenta que a fiscalização poderia e deveria ir até o local, requerer laudos periciais, ou mais provas para ter certeza dos fatos. Considera que o dever de investigação seria uma obrigação do fisco, que deve demonstrar a ocorrência do fato constitutivo do seu direito de lançar. Aponta que a falta de comprovação pelo fisco, não suprida por outro meio de prova, conduziria à improcedência do lançamento. Conclui que a análise e levantamento dos créditos não teria sido realizada de forma correta, o que tornaria o lançamento totalmente nulo.

- Ainda em preliminar de nulidade, discorre sobre o conceito de insumo para o PIS e a Cofins não-cumulativos, onde procura sustentar que a linha que estaria sendo adotada pelo CARF seria no sentido de que o creditamento de PIS e Cofins deveria ser avaliado caso a caso, o que envolveria a análise da atividade específica conforme o objeto social de cada empresa, bem como a identificação dos bens e serviços necessários ao processo que resulta na fabricação ou produção e comercialização de bens e produtos ou prestação de serviços, que irão gerar a receita. Colaciona jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos. Reitera que na esfera administrativa vigoraria o Princípio da Verdade Material, o que obrigaria à fiscalização a produzir provas a favor do contribuinte, não podendo ficar restrita somente ao que consta nos documentos fiscais, devendo se deslocar até o local e requerer laudos periciais, ou mais provas para ter certeza dos fatos. Sustenta que, de acordo com o § 1º, II do Art. 59 do Decreto nº

70.235/72, a nulidade do ato prejudicaria os posteriores que dele diretamente sejam dependentes ou conseqüentes. Cita, ainda, o Art. 142 do Código Tributário Nacional, onde argumenta que o legislador teria determinado cumprir com clareza a motivação do lançamento. Novamente conclui que as glosas não estariam justificadas, que teriam sido apuradas mediante análise exclusivamente de documentos fiscais, por amostragem e considera que seria nulo o lançamento, pois face à glosas genéricas não seria possível tecer argumentos de defesa.

- Retoma a argumentação relativa ao conceito de insumos, novamente cita jurisprudência administrativa ao sustentar que na maior parte de suas decisões o CARF não estaria adotando, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação do conceito de insumos segundo a legislação do Imposto de Renda e nem mesmo aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, mas sim uma interpretação no sentido de aceitar 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 neles sejam empregados indiretamente. Após detalhar cada uma das atividades relacionadas em seu objeto social, ressalta que irá abordar cada item objeto de fiscalização, um a um, com o propósito de impedir qualquer alegação específica para este caso de que não houve impugnação, aplicando-se os efeitos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

- Inicia uma série de considerações acerca das propriedades físicas dos fertilizantes, onde procura demonstrar a importância de cada uma delas para a obtenção de um produto final adequado.

- Sobre a glosa relativa ao transporte intercompany de matéria prima e produtos inacabados, argumenta inicialmente que a totalidade da base de cálculo para apropriação dos créditos de fretes, que compõem os pagamentos objetos de restituição no presente processo, seria referente a custos com fretes de matéria prima e não de produtos acabados. Defende que a glosa relativa a esses valores seria improcedente, pois o fiscal só poderia ter se utilizado de presunção, sem previsão em lei, de que os seus créditos se tratariam de produto 'acabado'. Sustenta que os fretes entre estabelecimentos seriam referentes a matéria-prima e produtos inacabados e, portanto, amplamente admitidos para fins de creditamento pelo CARF. Reclama que a fiscalização não teria realizado qualquer prova sobre o fato, ao chegar a entendimento diverso. Especifica os tipos de fretes praticados durante seu processo produtivo, que teriam sido completamente ignorados pelo fisco, como: Fretes Inbound [Porto -> Unidade, Porto -> Armazém Externo, Armazém -> Unidade, Unidade -> Unidade (Transferência de MP)]; Fretes Outbound (Unidade -> Cliente). Reitera que não pratica frete entre estabelecimentos de produtos acabados, por inadequação logística e também pelas próprias especificidades do seu produto, informa que produziria de acordo com os pedidos já realizados por seus clientes e, por isso, assim que concluídos, seriam enviados diretamente aos mesmos, o que seria essencial para que o produto esteja com uma qualidade no mínimo satisfatória para ser aplicado imediatamente na lavoura de seus clientes. Defende que gastos com serviços realizados no país e pagos para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, essenciais para que o bem importado possa chegar aos seus estabelecimentos (gastos com frete e serviços aduaneiros) devem ser observados à luz das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Exemplifica que a remessa de matéria-prima, de uma unidade uma Porto Alegre - RS para outra unidade em Olinda - PE, geraria despesa que se agrega ao custo da produção, porque o produto transportado estaria em fase de industrialização. Cita e transcreve soluções de consulta proferidas pela RFB para amparar seus argumentos, bem como jurisprudência do CARF, inclusive de sua Câmara Superior, tudo com o intuito de defender que a contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos da própria empresa autorizaria a apropriação de créditos de PIS e de COFINS, em se tratando de frete de produtos inacabados, o seria praticamente o único tipo de frete que contrata. Mesmo assim, também cita jurisprudência do CARF para justificar a apuração de

créditos nos fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, pois se tratariam de custos que comporiam o custo final do bem. Alega que ao transportar a mercadoria até suas unidades pelo país, arcaria com um gasto considerável montante em frete, em razão das particularidades logísticas envolvida, exemplifica que não se poderia exigir que a empresa produza, no Maranhão, o fertilizante de que já dispõe estocado no Rio Grande do Sul, já que o fertilizante se deteriora rapidamente com o tempo, devendo sempre ser comercializado o produto que se encontra há mais tempo em estoque. Neste sentido, conclui que o valor desse frete, em hipótese de venda direta pela unidade de Porto Alegre ao cliente no Maranhão, constituiria base de cálculo para apropriação de créditos de PIS e de COFINS. Alega, ainda, que a logística do país seria péssima e que se estruturou e criou várias unidades pelo país, logo, tais peculiaridades de transporte se tornariam ainda mais complexas quando o transporte dos fertilizantes ocorre “a granel”. Cita parecer jurídico e conclui, finalmente, que existiria a possibilidade de creditamento de PIS e de COFINS sobre as despesas incorridas com fretes entre os estabelecimentos da própria empresa, seja de matéria-prima e produtos em fase de industrialização, seja de produtos acabados, pois todos eles se enquadrariam no conceito de insumo conforme a atividade que desenvolve.

- Sustenta a favor da possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre gastos com serviços aduaneiros na importação de mercadorias, que entende como necessários e indispensáveis ao desembaraço do bem importado até o momento em que ele ingressa no estabelecimento do importador. Ressalta que os pagamentos relativos a tais serviços são realizados em favor de pessoa jurídica prestadora domiciliada no país, e ainda que, sobre a totalidade das operações desencadeadas a partir de uma importação de bens, incidirão as previsões das três Leis: 10.865/2004 (PIS/Cofins-importação), 10.637/2002 e 10.833/2003 (PIS/Cofins-internos). Aponta que não estaria aqui defendendo apropriação cumulativa de créditos para um mesmo bem ou serviço com base nas leis incidentes na importação e nas operações internas, mas sim que os gastos com serviços realizados no país e pagos para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, que seriam essenciais para que o bem importado possa chegar ao estabelecimento do importador (gastos com serviços aduaneiros) devem ser observados à luz das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 e conclui que estes serviços estariam abarcados pelo conceito de insumo. Relaciona que tais serviços estariam referidos nas glosas: carga/descarga de insumos importados via marítima, arrumação e ensacamento de mercadorias, armazenagem e transporte (fretes) após o desembarque no porto e serviços de transbordo no transporte multimodal. Exemplifica, dentre estas glosas, as despesas relativas às empresas: Bunge Alimentos, Itaobi Transportes e Termag (Terminal Marítimo do Guarujá). Cita e transcreve jurisprudência do CARF que entende como favoráveis aos seus argumentos.

- Contesta a conclusão da fiscalização quanto à impossibilidade de restituição dos créditos oriundos da operação de incorporação da empresa NPK Fertilizantes Ltda., pois sustenta que a incorporadora possuiria direito aos créditos de PIS e COFINS da incorporada, em razão da não-cumulatividade dessas contribuições. No caso, entende que a legislação que rege a matéria admitira seu entendimento e inclusive cita as soluções de consulta proferidas pela RFB que manifestariam expressamente o mesmo entendimento do recorrente. Conclui, assim, que inexistiria previsão legal para a não-restituição destes créditos, pois se trataria de uma operação societária de incorporação, por uma empresa do mesmo objeto social, que passaria a assumir todos os direitos e obrigações da empresa sucedida. Reitera que não haveria vedação para a restituição, pois a legislação pertinente apenas teria esclarecido quanto à possibilidade da tomada de crédito das contribuições do PIS e COFINS nos mesmos moldes em que este direito seria conferido à empresa originalmente detentora do bem antes da cisão, fusão ou incorporação, respeitados os créditos já descontados pela empresa cindida, incorporada ou fusionada, observando-se o valor contábil da versão, conforme as contas registradas no respectivo balanço patrimonial.

- Novamente afirma que discorda da totalidade das glosas efetuadas, pois entende que os créditos apropriados seriam integralmente legítimos e oriundos de aquisições de produtos e serviços indispensáveis ao seu processo produtivo. Passa, então, a discriminar, um a um, os itens objeto de glosa. No caso dos produtos intermediários e armazenagem repete que seriam indispensáveis e consumidos no processo produtivo, como se depreenderia pela análise dos documentos fiscais que originaram a glosa. Aponta, então, que deveriam ser considerados legítimos os créditos de armazenagem, em função de sua essencialidade para o processo produtivo, transcreve jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos. Relativamente aos créditos tomados sobre aluguéis, considera absurda a glosa pois entende que os mesmos estariam autorizados pela legislação vigente. Transcreve os Artigos 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, onde haveria previsão legal para o desconto de créditos relativos a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. Reitera que as Instruções Normativas SRF nºs 404, de 2004 e 247, de 2002, conteriam idêntica previsão. Contesta também a glosa de créditos calculados sobre a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI), que considera como essenciais para a segurança dos colaboradores da empresa, bem como decorreriam de imposição prevista na legislação trabalhista, cita acórdão do CARF para amparar sua argumentação. Aponta que as despesas com movimentação de materiais se enquadrariam no conceito de insumo previsto nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e manteriam relação com o seu processo produtivo, logo, gerariam créditos das contribuições, da mesma forma que os insumos utilizados para armazenagem de insumos. Quanto às glosas relativas às embalagens, considera que tais embalagens consistiriam em embalagens de apresentação e não meras embalagens de transporte, aderindo ao produto que segue ao consumidor final, logo se enquadrariam como bens empregados como insumos no processo produtivo. Sustenta que nos termos dos incisos II e XI do Art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, as despesas com embalagem de apresentação e transporte gerariam créditos, posto que seriam necessárias ao transporte e acondicionamento dos produtos que comercializa. Novamente cita acórdão do CARF para amparar seus argumentos. Quanto às despesas com tratamentos de resíduos (serviço de destinação e disposição de resíduos, coleta de entulho, coleta de lixo, etc), defende que também se enquadrariam como uma das etapas do seu processo produtivo e portanto gerariam crédito de PIS/Cofins, vide precedente do CARF que cita. Conclui, finalmente, que a única exigência legal quanto ao creditamento de todas estas despesas, seria que sejam elas relativas às atividades da empresa, o que seria o caso em questão.

- Aponta que haveriam Notas Fiscais que teriam sido glosadas em duplicidade conforme estaria demonstrado em planilha incorporada à sua manifestação, requer a imediata exclusão do total destas Notas Fiscais do montante não homologado.

Encerra com os pedidos de que seja provida a sua manifestação de inconformidade para que seja reconhecida a nulidade dos lançamentos, considerando-se que a motivação para as glosas teria sido genérica. Também solicita que a conversão do feito em diligência, para fins de realização de Perícia Técnica, bem como seja oportunizada a visita da Fiscalização às instalações da empresa, para que não parem dúvidas acerca da essencialidade dos itens cujos créditos foram glosados, indica o seu perito e seus quesitos, nos termos do art. 16, IV do Decreto nº 70235/72. Finalmente, requer a reforma integral do despacho decisório para que seja reconhecida a legalidade dos créditos de PIS/COFINS apurados e, em consequência, deferidas as compensações realizadas. Ainda, caso haja saldo não compensado a ser restituído, requer seja aplicada a correção monetária pela Taxa Selic, desde a data do protocolo do pedido até a efetiva restituição.

É o relatório.

A 2ª Turma da DRJ-POA, em sessão datada de 02/10/2017, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 10-60.474, às fls. 264/280, com a seguinte Ementa:

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

FRETES.

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

ARMAZENAGEM E MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS.

Não é toda e qualquer operação que gerará direito a crédito em um regime não-cumulativo das contribuições sociais, o que não puder ser definido categoricamente como sendo despesa de armazenagem, não será capaz de produzir os créditos a serem abatidos da contribuição para o financiamento da seguridade social - Cofins.

CRÉDITO. SERVIÇOS ADUANEIROS.

Não se tratando de insumos utilizados na produção, nem de valores que compoñham a base de cálculo (valor aduaneiro) das contribuições PIS e Cofins incidentes na importação que, prevista em lei, geraria crédito, não se reconhece o direito em relação às demais despesas relativas aos serviços aduaneiros, despesas com transportes, apoio logístico e afins, como armazenagem, transbordo, transporte de graneis, com uso de terminal portuário, com 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 também não compuseram a mesma base de cálculo.

INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS.

Inexiste autorização legal expressa que autorize o ressarcimento de créditos oriundos da incorporação de outra pessoa jurídica, a legislação permite apenas que tais créditos possam ser descontados do valor apurado da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 10/10/2017** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 284), **apresentou Recurso Voluntário em 01/11/2017**, às fls. 287/359.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

I – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Alega o Recorrente que cabe ao Fisco dizer o motivo (as razões) pelo qual está glosando cada um dos valores das operações da contribuinte, e não apenas listar os itens glosados de forma exemplificativa, como feito em relação aos créditos sobre despesas portuárias. Afirma ainda que o acórdão proferido pela DRJ deixou de abordar pontos essenciais para o deslinde da controvérsia trazidos expressamente pela ora Recorrente, tais como (i) as especificidades do produto final produzido pela empresa; e (ii) violação à isonomia.

Ao final deste tópico, pugna pela anulação do julgamento realizado pela DRJ, *in litteris*:

Assim, entende a Recorrente que lançamentos realizados a partir da análise fria de documentos na esfera dos créditos de PIS e Cofins, tal como ocorreu no presente caso, são nulos de pleno direito por conter vício material.

Portanto, ao contrário do quanto afirmado na decisão recorrida, não basta que o despacho/acórdão tenha sido lavrado por Auditor Fiscal competente e que o contribuinte tenha sido regularmente notificado para que a decisão não incorra em nulidade.

Como visto, é imprescindível que a Delegacia de Julgamento se manifeste sobre todos os argumentos trazidos pelo contribuinte capazes de modificar o despacho decisório. Ora, para os créditos de PIS e COFINS é essencial que se identifique as peculiaridades da atividade empresarial de cada contribuinte.

(...)

Configurada a omissão relevante da decisão de origem, entende a Recorrente que deve ser determinada (a) a anulação do julgamento; ou (b) subsidiariamente, a apreciação da matéria diretamente pelo CARF.

Inicialmente, devo esclarecer que, apesar do Recurso Voluntário apresentar este pedido como “nulidade do lançamento”, não ocorreu lançamento algum, mas tão somente a emissão de Despacho Decisório (à fl. 236) deferindo parcialmente o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no PER/DCOMP 41280.42612.290 416.1.5.18-6610. “Lançamento” e “não homologação de compensação” são institutos tributários completamente distintos, sujeitos a regimento próprio.

Além disso, pelo teor dos argumentos apresentados, me parece que o Recorrente visa a anulação não somente do acórdão da DRJ, mas também do próprio Despacho Decisório. Assim, ambas as hipóteses serão analisadas.

Em relação ao Despacho Decisório, verifico que a alegação de que o Auditor-Fiscal não teria declinado as razões pelas quais glosou créditos do contribuinte, tendo apenas listado os itens glosados de forma exemplificativa, não corresponde à realidade. Com efeito, analisando o Relatório de Ação Fiscal anexado às fls. 239/246, observo que a Autoridade Fazendária deixou explícitos todos os fundamentos para as glosas efetuadas.

Para ilustrar esta afirmação, trago à colação trecho no qual o Auditor-Fiscal justifica a glosa de créditos apurados sobre despesas portuárias (fls. 240/241):

O contribuinte incluiu indevidamente na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS: serviço de armazenagem e movimentação de

mercadorias no porto, serviço de descarga de insumos no navio; serviço de armazenagem de fertilizantes; serviço de descarga de uréia; serviço de desova e carregamento de containers; serviço de movimentação de insumos nos navios; serviço de movimentação portuária; serviço de transporte municipal; serviço de transbordo, carga e descarga; serviços de recuperação de trilhos; serviços portuários; serviço de transporte e armazenagem após a importação; serviço de transporte municipal após a importação entre o porto e o estabelecimento do contribuinte; armazenagem em recinto alfandegado de mercadorias importadas; serviço de transferência de fertilizante (produto acabado) do estabelecimento industrial para filiais e serviços genéricos; entre outros. **Esses créditos foram incluídos indevidamente na base de cálculo dos serviços utilizados como insumos, das despesas de fretes e armazenagem de mercadoria na operação de venda, dos créditos extemporâneos e dos créditos de serviços e fretes da empresa incorporada NPK FERTILIZANTES LTDA, CNPJ 15.916.624/0021-74, conforme planilhas fornecidas pelo contribuinte.**

Em outro trecho, justifica a glosa de crédito apurado sobre frete de produtos acabados (fl. 241):

De acordo com os arts. 3º, inciso IX, e 15 da Lei nº 10.833/2003, dá direito a crédito o frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Também dá direito a crédito o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica na compra de mercadorias, para transportar os bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda. Contudo, o conceito de frete não pode ser estendido e abarcar todo e qualquer frete que gera despesa necessária para a atividade da empresa. O valor do frete contratado de pessoa jurídica domiciliada no país para a simples transferência de produtos acabados dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores e filiais, não integra a operação de venda a ser realizada posteriormente, não podendo ser utilizados na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Da mesma forma procedeu a Autoridade Fiscal em relação às outras glosas, sendo desnecessário reproduzir integralmente todas as suas razões, pois entendendo suficientes os dois exemplos acima apresentados para concluir que não ocorreu a nulidade alegada. Ademais, pelo teor do Recurso Voluntário, verifica-se de imediato que o contribuinte compreendeu perfeitamente a razão de todas as glosas, pois rebateu especificamente cada fundamento contido no Despacho Decisório, não sendo possível identificar qualquer prejuízo ao seu direito de defesa.

Quanto à nulidade do Acórdão da DRJ sob o argumento de que aquele Colegiado deixou de abordar pontos essenciais para o deslinde da controvérsia trazidos expressamente pela Recorrente, em ofensa à regra contida no art. 489, § 1º, inciso IV, do CPC, não assiste melhor sorte ao Recorrente. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

Nesse sentido, a pacífica jurisprudência do STF:

a) HC 188.424, Relator Min. LUIZ FUX, Julgamento: 03/08/2020, Publicação: 05/08/2020:

Demais disso, cumpre destacar a ausência de vulneração ao artigo 93, IX, da Constituição Federal. O referido dispositivo resta incólume quando o Tribunal prolator da decisão impugnada, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos, máxime quando **o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, quando já tiver fundamentado sua decisão de maneira suficiente** e fornecido a prestação jurisdicional

nos limites da lide proposta. Nesse sentido, aliás, é a jurisprudência desta Corte, como se infere dos seguintes julgados:

*“Agravamento regimental no recurso extraordinário com agravamento. Alegada violação do art. 93, IX, da CF/88. Não ocorrência. Ausência de impugnação de todos os fundamentos da decisão agravada. Súmula nº 287/STF. 1. **O art. 93, IX, da Constituição Federal não determina que o órgão julgante se manifeste sobre todos os argumentos de defesa apresentados, mas, sim, que ele explicita as razões que entendeu suficientes à formação de seu convencimento.** 2. A jurisprudência de ambas as Turmas deste Tribunal é no sentido de que se deve negar provimento ao agravamento quando, como no caso, não são impugnados todos os fundamentos da decisão agravada. Incidência da Súmula nº 287 da Corte. 3. Agravamento regimental não provido”. (AI 783.503-AgR, rel. min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 16/9/2014)*

*“AGRAVAMENTO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. 1. ALEGADA CONTRARIEDADE AO ART. 93, INC. IX, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA: INOCORRÊNCIA. **FUNDAMENTAÇÃO ADEQUADA AINDA QUE NÃO ANALISADOS TODOS OS ARGUMENTOS DA PARTE. PRECEDENTES.** 2. MILITAR. PROVENTOS DO GRAU HIERARQUICAMENTE SUPERIOR. ANÁLISE PRÉVIA DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. 3. RECURSO INCABÍVEL PELAS ALÍNEAS C E D DO INC. III DO ART. 102 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. AUSÊNCIA DAS CIRCUNSTÂNCIAS NECESSÁRIAS. AGRAVAMENTO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO”. (RE 724.151-AgR, rel. min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 28/10/2013).*

b) ARE 723.629, Relatora Min. CARMEN LÚCIA, Julgamento: 30/06/2020, Publicação: 02/07/2020:

5. A alegação de nulidade do acórdão por contrariedade ao inc. IX do art. 93 da Constituição da República não pode prosperar. Embora em sentido contrário à pretensão do agravante, o acórdão recorrido apresentou suficiente fundamentação.

Conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, “o que a Constituição exige, no art. 93, IX, é que a decisão judicial seja fundamentada; não, que a fundamentação seja correta, na solução das questões de fato ou de direito da lide: declinadas no julgado as premissas, corretamente assentadas ou não, mas coerentes com o dispositivo do acórdão, está satisfeita a exigência constitucional” (Recurso Extraordinário n. 140.370, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 21.5.1993).

6. No voto condutor do acórdão recorrido, o desembargador relator afirmou:

(...)

Nulidade da sentença

O apelante alegou ainda a nulidade da sentença, por ausência de fundamentação. Contudo, na hipótese dos autos, o juiz expôs de forma clara e fundamentada os motivos que o levaram a julgar parcialmente procedente a ação, rebatendo todos os argumentos trazidos pela parte. Ainda que assim não fosse, **o Superior Tribunal de Justiça, interpretando o artigo 489, §1º, IV, já na vigência do CPC/15, ratificou entendimento já sedimentado de que não está o julgador obrigado a responder todas as indagações levantadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para embasar sua decisão** (EDcl no MS 21.315 -DF, Rel. Min. Diva Malerbi, DJe 15/6/2016). Logo, rejeito a preliminar.

Como exemplo, vejamos um dos argumentos que o Recorrente expressamente afirma que não foi apreciado pela DRJ, no caso, a violação à isonomia. Trata-se de argumento de natureza tipicamente constitucional, sobre o qual a DRJ não pode se manifestar, ou seja, não deve sequer conhecer da matéria. Logo, se este argumento não foi enfrentado, isso decorre de sua inaptidão para infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

Outro argumento que o Recorrente afirma que não foi apreciado pela DRJ diz respeito a verificar se os fretes se referem a produtos acabados ou inacabados. Sobre esta matéria, assim se manifestou a DRJ, *in verbis*:

Créditos Relativos a Fretes Intercompany

Continuando a apreciação do litígio, agora sobre a glosa de créditos calculados sobre **fretes de transferências de produtos entre os diversos estabelecimentos do contribuinte, seja de matéria-prima ou de produtos acabados**, fica evidente que se tratam de fretes não vinculados a operações de venda. A própria empresa confirma em sua manifestação que calculou créditos sobre fretes entre seus próprios estabelecimentos. Observe-se que nem todo o custo de produção pode ser utilizado para cálculo de créditos da contribuição, apenas os valores expressamente previstos no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da nº 10.833/2003 geram direito a crédito.

Resta claro que não estamos diante da hipótese prevista no inciso IX do art. 3º (aplicável ao PIS e a Cofins, ambos não cumulativos), o qual prevê o cálculo de créditos sobre valores de frete nas operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, circunstância que seria favorável ao pleito da interessada e devidamente ressalvada quando da auditoria realizada na Empresa.

Este tema foi objeto de análise da Coordenação de Tributação, assim se pronunciando:

“ Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Cofins - Apuração não-cumulativa. Créditos de despesas com fretes. Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida. Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida.

(Solução de Divergência 11 – Cosit, de 27/09/2007)

Assim a DRJ se manifestou expressamente sobre a questão, decidindo pela impossibilidade de tomada de créditos sobre dispêndios com fretes de transferências de produtos entre estabelecimentos do contribuinte, pouco importando se estes produtos já estão acabados ou são matérias-primas. A diferença seria justamente porque a disciplina para fretes de matérias-primas, **sob determinadas circunstâncias**, pode ser a mesma que para fretes de produtos inacabados, estando ambos ainda inseridos no processo produtivo.

Um exemplo de frete de matéria-prima que poderia ser aceito é aquele utilizado para o transporte de madeira que é derrubada de florestas para a indústria de celulose, o chamado “insumo do insumo”. Como o processo produtivo já se inicia com a derrubada das árvores e o transporte dos troncos, trata-se de situação específica, relacionada à atividade do contribuinte, que lhe permite a tomada de crédito sobre este tipo de frete.

No caso de simples movimentação de matéria-prima entre armazéns ou depósitos de estocagem das indústrias, ou seja, frete de matéria-prima entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ainda não se iniciou o processo produtivo, pois nenhuma alteração nas características físicas e/ou químicas das mercadorias foi realizada; o produto em movimentação é o mesmo que foi adquirido do fornecedor. Neste caso, tal modalidade de frete não permite a tomada de créditos.

Na decisão da instância de piso, **tais diferenças foram julgadas irrelevantes, entendendo o Colegiado que, em qualquer caso, o creditamento não seria possível.** Logo, a diferenciação pretendida pelo Recorrente entre produtos acabados e produtos em elaboração, para a DRJ, é irrelevante. Tal entendimento pode ser contestado pelo Recorrente, que pode ter uma interpretação da legislação distinta; contudo, divergências de entendimento sobre a interpretação da legislação é objeto de julgamento de mérito, e não de anulação de decisões.

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do Despacho Decisório e do acórdão da DRJ.

II – DA PRELIMINAR DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

O Recorrente aventa a possibilidade de realização de diligência, nos seguintes termos:

III - DOS PEDIDOS

Diante do exposto, requer seja provida a manifestação de inconformidade para:

(...)

b) reitera o pedido de que seja convertido o feito em diligência, para fins de realização de Perícia Técnica, bem como seja oportunizada a visita da Fiscalização às instalações da empresa, para que não parem dúvidas acerca da essencialidade dos itens cujos créditos foram glosados para a atividade da Recorrente. Sendo deferida a perícia, desde já, indica o seu Perito e seus Quesitos, em anexo, nos termos do art. 16, IV do Dec. nº 70235/72;

Analisando os argumentos das partes e os documentos acostados aos autos, entendo que a instrução probatória está devidamente realizada, contendo os elementos necessários para a realização do julgamento. Foi possível proferir o voto com segurança, sem a existência de dúvidas que justificassem a realização de uma diligência e/ou perícia técnica, como será demonstrado no voto a seguir.

Pelo exposto, voto por rejeitar a proposta de diligência.

III – DO TRANSPORTE INTERCOMPANY DE MATÉRIA PRIMA E PRODUTOS INACABADOS

O Recorrente alega ser improcedente a glosa efetivada quanto aos créditos calculados sobre fretes de transferências de produtos entre seus estabelecimentos, pois o Fiscal

só poderia ter se utilizado de presunção para afirmar que se trata de produto acabado, já que os fretes entre estabelecimentos que pratica são referentes a matéria-prima e produtos inacabados e, portanto, são amplamente admitidos para fins de creditamento pelo CARF.

O Recorrente fundamenta sua afirmação nos seguintes termos, em apertada síntese:

Ou seja, a Recorrente não transfere produtos acabados pela inadequação logística e também pelas próprias especificidades do seu produto. Não há dúvidas de que tais fretes participam do próprio processo de industrialização e obtenção de receita Recorrente.

(...)

Ao conceituar insumo, a própria Receita Federal do Brasil explicita incluir-se nesse conceito “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”.

(...)

O que a Recorrente defende é que gastos com serviços realizados no país e pagos para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, essenciais para que o bem importado possa chegar aos seus estabelecimentos (gastos com frete e serviços aduaneiros) devem ser observados à luz das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002. São estas leis que devem determinar se o bem ou, no caso ora enfocado, se os serviços aduaneiros considerados são ou não insumos e, como tais, fonte de créditos para cálculo do PIS e da COFINS devidos internamente.

Ademais, claramente percebe-se que a remessa de matéria-prima, por exemplo da unidade de Porto Alegre - RS para a unidade de Olinda - PE, gera despesa que se agrega ao custo da produção, porque o produto transportado está em fase de industrialização.

(...)

Diante de todo o exposto, impossível a conclusão ser outra a não ser a possibilidade de creditamento de PIS e de COFINS sobre as despesas incorridas com fretes entre os estabelecimentos da própria empresa, seja de matéria-prima e produtos em fase de industrialização que representam praticamente a totalidade dos casos da Recorrente, seja de produtos acabados, por todos eles se enquadrarem no conceito de insumo na atividade desenvolvida pela Recorrente.

Inicialmente, tendo em vista que neste tópico o Recorrente busca enquadrar seus dispêndios com fretes “intercompany” e serviços aduaneiros no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual deve ser este conceito e quais as condições para analisar a subsunção de cada serviço/produto ao mesmo.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004,

DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

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

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

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

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percutientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

*É importante registrar que, no plano dogmático, **três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados**, quais sejam:*

***i) orientação restrita**, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, **adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI**, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;*

***ii) orientação intermediária**, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, **consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração")**, **prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência**. Tem por corolário o reconhecimento da*

ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o 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.

Por sua vez, a 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.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARE, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que foi expressamente refutada a tese do "conceito ampliado" de insumos, pelo qual todas as despesas que fossem

importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, tendo como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ.

Além disso, toda a análise sobre os bens e serviços que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste possam gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos**.

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, **pois o frete para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do Recorrente é dispêndio realizado após finalizado o processo produtivo do contribuinte**.

Da mesma forma, não é possível considerar que este dispêndio possa ser considerado “frete na operação de venda”, pelo simples fato de que os produtos aqui analisados ainda não foram vendidos, mas simplesmente transferidos entre estabelecimentos do contribuinte por questões de conveniência mercadológica. O Auditor-Fiscal não realizou nenhuma glosa de créditos originados de frete de operação de venda, mas tão somente de créditos originados de fretes “intercompany”, como reconhece o próprio contribuinte.

Para comprovar tal fato, basta verificar a planilha que consta no arquivo não paginável a que faz referência o Termo de Anexação à fl. 378, na aba “Genéricos – Base mensal”, conforme alguns excertos a seguir colacionados:

Possível Serviço Prestado
Serviço de manutenção (engenharia elétrica)
Serviço de transporte municipal de insumos. Porto de Rio Grande até o estabelecimento da Yara em Rio Grande - RS
Serviço de transporte municipal de insumos. Porto de Rio Grande até o estabelecimento da Yara em Rio Grande - RS
Serviço de transporte municipal de insumos. Porto de Rio Grande até o estabelecimento da Yara em Rio Grande - RS
Serviço de transporte municipal de insumos. Porto de Rio Grande até o estabelecimento da Yara em Rio Grande - RS
Serviço de transporte municipal de insumos. Porto de Rio Grande até o estabelecimento da Yara em Rio Grande - RS
Serviço de transporte municipal na operação de venda
Serviço de transporte municipal de insumos em Rio Grande - RS
Serviço de transporte municipal de insumos. Porto de Rio Grande até o estabelecimento da Yara em Rio Grande - RS
Serviço de manutenção preventiva
Serviço de transporte municipal de insumos. Porto de Rio Grande até o estabelecimento da Yara em Rio Grande - RS
Serviço de transporte municipal de insumos. Porto de Rio Grande até o estabelecimento da Yara em Rio Grande - RS

Possível Serviço Prestado
Serviço de transporte municipal de insumos. Terminal logístico de Cubatão - SP até o estabelecimento da Yara em Cubatão - SP.
Serviço de transporte municipal de insumos. Terminal logístico de Cubatão - SP até o estabelecimento da Yara em Cubatão - SP.
Serviço de transporte municipal de insumos. Terminal logístico de Cubatão - SP até o estabelecimento da Yara em Cubatão - SP.
Serviço de transporte municipal de insumos. Terminal logístico de Cubatão - SP até o estabelecimento da Yara em Cubatão - SP.
Serviço de transporte municipal de insumos. Terminal logístico de Cubatão - SP até o estabelecimento da Yara em Cubatão - SP.
Serviço de transporte municipal de insumos. Terminal logístico de Cubatão - SP até o estabelecimento da Yara em Cubatão - SP.
Serviço de transporte municipal de insumos. Terminal logístico de Cubatão - SP até o estabelecimento da Yara em Cubatão - SP.
Serviço de transporte municipal de insumos. Terminal logístico de Cubatão - SP até o estabelecimento da Yara em Cubatão - SP.
Serviço de transporte municipal de insumos. Terminal logístico de Cubatão - SP até o estabelecimento da Yara em Cubatão - SP.
Serviço de transporte municipal de insumos. Terminal logístico de Cubatão - SP até o estabelecimento da Yara em Cubatão - SP.
Serviço de transporte municipal de insumos. Terminal logístico de Cubatão - SP até o estabelecimento da Yara em Cubatão - SP.
Serviço de transporte municipal de insumos. Terminal logístico de Cubatão - SP até o estabelecimento da Yara em Cubatão - SP.

Como se verifica, desta relação de notas fiscais de transporte não consta como destinatário nenhuma dos clientes do Recorrente, o que torna inviável sua admissão como prova de que tais operações eram referentes a vendas. Aliás, o próprio Recorrente admite que este transporte era efetuado por meras questões de logística, como se depreende dos seguintes excertos de seu Recurso Voluntário (fls. 326/327):

No caso em tela, **a Recorrente possui sede em Porto Alegre e unidades em vários Estados da Federação, existindo em determinados casos** (embora muito menos usual do que a remessa de matéria prima – cerca de 5% dos fretes que pratica) **a remessa de produtos acabados destinados à venda**. Isso é fácil de compreender: a unidade de Porto Alegre, por exemplo, pode ter em estoque determinado produto vendido pela unidade de Imperatriz, no interior do Maranhão.

A fim de atender à demanda que lhe foi encaminhada, não se deve exigir que a empresa produza, no Maranhão, o fertilizante de que já dispõe estocado no Rio Grande do Sul, já que, como narrado linhas acima, o fertilizante se deteriora rapidamente com o passar do tempo, devendo sempre ser comercializado o produto que se encontra há mais tempo em estoque.

Mas ao transportar a mercadoria até suas unidades pelo país, a contribuinte gasta um considerável montante em frete. Porém, **se os bens transportados já estão destinados à venda**, esse frete também deve estar sujeito aos créditos de PIS e de COFINS previstos nos artigos 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03, pois há apenas um deslocamento do trajeto que seria realizado originalmente, caso o produto saísse do estabelecimento industrial de Porto Alegre e fosse transferido diretamente ao comprador.

Também não foram apresentadas notas fiscais de saída de produtos com destaque de frete, o que comprovaria a existência de créditos enquadráveis na hipótese prevista no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

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

(...)

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

No que se refere ao entendimento do contribuinte de que seus gastos com frete deveriam estar inclusos na hipótese acima, pois “os bens transportados já estão destinados à venda”, devo discordar, **pois o texto legal não trata de “frete de bens destinados à venda”, mas sim de “frete na operação de venda”**. No primeiro caso, tem-se o frete de mercadorias que ainda não foram vendidas, e que estão sendo transportadas para serem disponibilizadas para uma venda futura, enquanto **no segundo caso, que foi a opção escolhida pelo legislador**, o frete é referente a mercadorias cuja operação de venda já foi concretizada, não sendo uma mera hipótese que pode, inclusive, nunca ocorrer.

Portanto, os chamados “fretes intercompany” são apenas despesas com logística, que integram o custo administrativo da empresa, dedutíveis para efeitos de IRPJ e da CSLL, por expressa previsão legal, mas que não geram créditos das contribuições, por ausência de tal previsão e por não serem custos incorridos dentro do processo produtivo.

Nesse sentido, os seguintes precedentes do STJ:

i) AgInt no REsp 1.890.463/SP, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data da Publicação 26/05/2021:

Ementa

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.

ii) AgInt no AREsp 1.421.287/MA, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data da Publicação 27/04/2020:

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.

1. O acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre a matéria posta em debate na medida necessária para o deslinde da controvérsia.

(...)

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.

5. Quanto às despesas com taxa de administração de cartões de crédito, esta Corte já se manifestou no sentido de que verificar se a referida taxa integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS incorre, necessariamente, na definição de faturamento. A análise esta vedada ao STJ por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do STF (AgRg no REsp 1.518.752/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 05/02/2016).

6. Agravo interno não provido.

iii) AgInt no AREsp 1.804.525/RS, Relatora Ministra ASSUETE MAGALHÃES, Data da Publicação 17/06/2021:

Inadmitido o Recurso Especial, foi interposto o presente Agravo.

A irresignação não merece prosperar.

Nos termos da jurisprudência de ambas as Turmas da Primeira Seção deste Tribunal, "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" (STJ, AgInt no AREsp 1.421.287/MA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/04/2020).

Nesse sentido:

(...)

Ante o exposto, reconsidero a decisão de fls. 3.713/3.720e, pelo que, com fulcro no art. 253, parágrafo único, II, b, do RISTJ, conheço do Agravo, para negar provimento ao Recurso Especial.

iv) REsp 1.825.211 /RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data da Publicação 06/08/2019:

Cuida-se de recurso especial manejado por COSTANEIRA - ARNO JOHANN S/A COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, por unanimidade, negou provimento ao apelo, resumido da seguinte forma:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. LEI 10.833/2003. ART. 3º, IX. DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

1. O direito ao crédito de PIS/COFINS sobre as despesas com o frete ocorre apenas nas operações de venda dos bens adquiridos para revenda quando o ônus tiver sido suportado pelo vendedor.

2. A ausência de lei impede o creditamento das despesas com frete no transporte das mercadorias entre a matriz e filiais ou centros de distribuição.

(...)

Admitido o recurso especial na origem, subiram os autos a esta Corte e vieram-me conclusos.

É o relatório. Passo a decidir.

(...)

Quanto ao mais, melhor sorte não assiste à recorrente.

É que esta Corte já se manifestou no sentido 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 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.

Incide na espécie a Súmula 568/STJ, segundo a qual "o relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Ante o exposto, com fulcro no art. 932, III e IV, do CPC/2015 c/c o art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conhecer em parte do recurso especial e, nessa extensão, negar-lhe provimento.

Os Tribunais Regionais Federais também já pacificaram este entendimento, conforme os seguintes precedentes:

i) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5022190-09.2018.4.04.7107/RS, Relator: Des. Fed. Rômulo Pizzolatti, Data da Decisão 15/06/2021:

VOTO

1. Preliminar de nulidade do processo

(...)

2. Mérito

Ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, cuja sistemática encontra-se traçada no texto constitucional, sendo de observância obrigatória, **o regime não-cumulativo das contribuições sociais PIS e COFINS foi relegado à disciplina infraconstitucional**, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática e, inclusive, em qual extensão. Diferentemente do que ocorre no caso dos impostos anteriormente mencionados, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não-cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não-cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003), permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação (art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003).

Portanto, é a lei que estipula quais as despesas que serão passíveis de gerar créditos, bem como a sua forma de apuração, **podendo ainda estabelecer vedações à dedução de créditos** em determinadas hipóteses, sem que se cogite com isso de ofensa à não-cumulatividade.

Por outro lado, analisando a legislação infraconstitucional atinente ao tema, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento - submetido ao regime de recursos repetitivos - do REsp 1.221.170 / PR, firmou as teses de que (a) é ilegal a

disciplinade 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 comodefinido 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. O julgado paradigma restou assim sintetizado:

(...)

Enfim, foi publicada no DOU de 15-10-2019 (seção 1, página 27) a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, que na sua Subseção II dispõe o seguinte:

(...)

Como se vê, a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, a partir do seu art. 171, veio a adequar a interpretação do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, no âmbito da administração pública federal, à orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170 / PR, e o fez de forma razoável, em conformidade com os critérios de essencialidade e relevância, nos termos do que assentado pelo Superior Tribunal de Justiça.

(...)

Com efeito, **o transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica não se trata de serviço utilizado "na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"**, tal como dispõe o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Nem tampouco se trata aqui de caso de "frete na operação de venda" cujo o ônus é suportado pelo vendedor, tal como previsto no art. 3º, IX, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Conforme narrado pela demandante na inicial (capítulo "DOS FATOS"), **ela "realiza o transporte de suas mercadorias para suas filiais, de forma contínua", (...) "por questões logísticas e comerciais"**, ou seja, a autora realiza o transporte de produtos acabados entre sua matriz e suas filiais **antes mesmo e independentemente de as mercadorias terem sido vendidas**.

Na verdade, conforme esclarece a demandante, o frete do qual pretende se creditar diz respeito à distribuição de mercadorias para filiais localizadas em outras regiões do país, com o intuito de pô-las à venda em outros mercados, não dizendo respeito, portanto, à entrega de mercadorias vendidas. **O frete trata-se, nesses termos, de mera despesa operacional**.

Em suma, não tem a demandante o direito de deduzir crédito de PIS e COFINS das suas despesas com o frete atinente ao transporte de produtos acabados entre os seus estabelecimentos. Nessa linha, a propósito, é a jurisprudência da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Sinale-se, enfim, que **pouco importa tenha o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em casos envolvendo terceiros estranhos a esta demanda, adotado a tese que o contribuinte ora defende**. Apenas importa no presente caso que a União expressamente se opôs, nos autos, à tese e à pretensão da demandante, na linha, aliás, do que atualmente é previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019. Na verdade, se a tese da demandante viesse sendo adotada no âmbito da Receita Federal do Brasil ou do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ela nem sequer precisaria agora buscar socorro no Poder Judiciário.

Agiu com acerto o juiz da causa, dessarte, ao julgar improcedente a demanda.

ii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5002201-71.2019.4.04.7110/RS, Relator: Des. Fed. Francisco Donizete Gomes, Data da Decisão 28/10/2020:

VOTO

1. Admissibilidade

A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva. Custas satisfeitas no Evento 43.

2. Mérito

As impetrantes são tributadas pelo lucro real e, por isto, apuram as contribuições ao PIS/COFINS pelo regime não cumulativo, disciplinado pelas Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS).

2.1. Não cumulatividade do PIS/COFINS

(...)

2.2 Pretensão ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas referentes ao frete entre seus estabelecimentos (frete interno ou intercompany)

As Impetrantes fundam seu direito ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas com interno ("intercompany") nas operações de venda sobre os produtos acabados na previsão contida no art. 3º da Lei inciso IX, c/c art. 15, II, ambos da Lei 10.833/03.

(...)

Como se observa da legislação acima transcrita, **o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre as despesas com o frete ocorre apenas nas operações de venda dos bens e serviços** adquiridos para revenda quando o ônus tiver sido suportado pelo vendedor.

No caso, a pretensão da autora diz respeito ao creditamento das despesas com frete no transporte das mercadorias entre a matriz e filiais ou centros de distribuição.

Como não se trata de operação de venda, a situação de fato não se encaixa na previsão normativa e não há o direito ao crédito pela falta de lei específica exigida pelo art. 150, §6º, da CF.

(...)

Não assiste razão às impetrantes, portanto, sob esse fundamento.

2.3. Creditamento do PIS/COFINS incidente na referida operação na qualidade de insumo à sua atividade - Tema 779/STJ, Recurso Repetitivo nº 1.120.170/PR

Como anteriormente referido, ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, **o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos"** de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

(...)

Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a Cofins.

(...)

No caso concreto, a par de não ser elegível pela lei como gerador de crédito - uma vez que a lei elegeu como gerador de créditos a despesa de frete relativa à operação de venda ou revenda - **o frete interno ("intercompany") igualmente não atende ao critério da essencialidade** ("elemento estrutural e inseparável do processo produtivo"), **tampouco da relevância** (seja em função das particularidades da atividade econômica da empresa ou seja em face de exigências legais), **justamente porque é elemento externo ao processo produtivo, uma vez que se relaciona a produtos já acabados.**

Ademais, **não se justifica a pretensão de apropriação de créditos a partir de conceito genérico (insumos) quando a norma de regência já estabeleceu o creditamento para a situação específica (frete), mas reduziu sua abrangência, no caso apenas ao frete da operação de venda,** do que não se trata no presente caso. Somente se cogitaria de serviço de transporte como insumo caso a empresa atuasse, por exemplo, no ramo de transportes, do que aqui não se trata (empresa de beneficiamento de arroz e produtos agrícolas - Evento 1 - CONTRSOCIAL3).

(...)

Assim, a pretensão deve ser afastada também sob esse segundo fundamento.

iii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5052701-21.2012.4.04.7100/RS, Relator: Des. Fed. Maria de Fátima Freitas Labarrère, Data da Decisão 06/10/2020:

VOTO

O acórdão ora objeto de retratação, para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, acolheu os critérios adotados pela Receita Federal nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Assim, considerando a pertinência da matéria ao Tema 779/STJ, é caso de submissão do feito à sistemática da retratação (art. 1.030, II, do CPC).

2. Mérito

Ao apreciar o Tema 779, o Superior Tribunal de Justiça fixou as seguintes teses:

(...)

Com se vê, **o Superior Tribunal de Justiça acabou por adotar uma posição intermediária entre o que era pleiteado pelos contribuintes** - interpretação mais ampla de insumo, considerando todos os custos e despesas relacionados ao serviço prestado ou ao processo produtivo (crédito financeiro), **e o sustentado pela Receita Federal,** conceito de insumo ligado à noção de crédito físico.

(...)

A impetrante requer o reconhecimento do seu direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os valores despendidos a título de frete para transporte de materiais entre as suas unidades industriais localizadas em Porto Alegre e Charqueadas, ambas no Rio Grande do Sul, mais especificamente materiais auxiliares e também produtos semi-elaborados em fase de industrialização, cuja fabricação se inicia em uma unidade industrial e termina em outra unidade industrial, assim como para o transporte das embalagens que acondicionam as peças acabadas comercializadas aos seus clientes finais.

A subtração do frete entre as suas unidades, não implicaria perda na qualidade do seu processo produtivo, razão que não justifica seu enquadramento na condição de insumos.

Assim sendo, são despesas operacionais e não operacionais que podem contribuir para o crescimento ou manutenção da atividade econômica, mas que não são essenciais para a sua realização. Portanto, em consonância com o "teste de subtração", ainda que excluídas tais despesas, o objeto social não restaria inviabilizado.

(...)

Assim, as despesas com frete para transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, nos termos da jurisprudência deste Regional, somente geram créditos em relação ao frete na operação de venda, ainda assim, tão somente quando o ônus do pagamento for suportado pelo vendedor. Não tem o contribuinte o direito a creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS (Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), dos custos com transporte de matérias-primas entre estabelecimentos próprios, justamente por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

iv) Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível nº 0014644-68.2014.4.03.6100, Relator: Des. Fed. Carlos Muta, Publicação em 14/07/2021:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NULIDADE DA SENTENÇA INEXISTENTE. PIS/COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. **CREDITAMENTO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.** INSUMOS. ARTIGO 3º, CAPUT, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. RESP 1.221.170. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. OBJETO SOCIAL. **CUSTO QUE NÃO SE REFERE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU FABRICAÇÃO DE BENS OU PRODUTOS DESTINADOS À VENDA.** TEMAS REPETITIVOS 979 E 980. DESPESAS OPERACIONAIS.

(...)

6. A jurisprudência encontra-se há muito pacificada no sentido de que a pretensão de creditamento a partir de despesas de frete entre estabelecimentos da empresa não encontra respaldo no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/2003 (extensível ao PIS pelo artigo 15 do mesmo diploma). Com efeito, não bastasse a literalidade que rege a concessão de benefícios fiscais (artigo 111 do CTN), **não há razão para, como objetiva a recorrente, desconsiderar que a legislação especificamente trata de frete na "operação de venda". Não se trata de qualificativo sem significância (como, de resto, é regra hermenêutica basilar)**, inclusive porque o dispositivo exige que o frete seja suportado pelo vendedor - tornando imperativa, portanto, a existência de uma avença de compra e venda. A própria exposição da apelante evidencia que o frete da fábrica até os centros de distribuição, caracterizada como transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa, e o frete na operação da venda ao consumidor retratam operações distintas, com tratamento tributário distinto.

7. Conforme orientação da Corte Superior quando do julgamento do REsp 1.221.170, para aplicação do regime de não-cumulatividade previsto no artigo 195, § 12, da CF/1988 e, por consequência, e reconhecimento do direito ao creditamento de tributos pagos na cadeia produtiva, deve ser cotejada a real e efetiva essencialidade do bem ou serviço com o objeto social do contribuinte, restringindo-se o direito ao creditamento somente aos imprescindíveis ou essenciais ao atingimento da finalidade empresarial, excluídos os demais, **cabendo, assim, fazer distinção entre o conceito de insumos, afetos ao processo produtivo e ao produto final, de meras despesas operacionais**, relacionadas às atividades secundárias, administrativas ou não essenciais da empresa.

8. (...) **Aplicando-se o “teste de subtração” delineado no REsp 1.221.170, não há como autorizar creditamento sobre despesas com locação de veículos ou mesmo frete para escoamento da produção**, pois não se referem a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, e sim, a custo percebido em etapa econômica posterior. Precedentes.

v) Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 0008372-29.2008.4.01.3803, Relator: Des. Fed. Reynaldo Fonseca, Publicação em 24/04/2015:

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS 10.637/02 e 10.833/03. EMPRESA COMERCIAL. VENDA DE CEREAIS E BENEFICIAMENTO DE ARROZ. ATIVIDADE-FIM. **FRETE NA AQUISIÇÃO DOS PRODUTOS. DISTINÇÃO ENTRE INSUMOS E CUSTOS E DESPESAS.** JURISPRUDÊNCIA.

1. O autor busca a declaração do direito ao crédito presumido da contribuição ao PIS e da COFINS, previsto no artigo 3º e incisos, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, em decorrência dos **dispêndios/custos de frete pagos no momento da aquisição de matéria prima** (arroz com casca a granel), relacionados à consecução de sua atividade.

2. Muito embora o debate apresente complexidade, uma vez que a legislação cuide de atividades de toda ordem, o que se deve verificar, *in casu*, é o enquadramento do objeto de dispêndio/custos indicado pelo autor (frete) como “insumos”, na forma pretendida pelas citadas Leis 10.637 e 10.833.

3. E, conquanto a Instrução Normativa já referida tenha delineado o alcance das citadas Leis 10.633/02 e 10.833/03, o conceito de insumo extrapola a própria norma regulamentar, abrangendo aquilo que entra no processo produtivo e fica integrado ao produto final.

4. Como bem destacado em sentença, a referida Instrução Normativa veio tão somente regulamentar a previsão contida nas Leis nºs: 10.633/2003 e 10.833/2003, não demonstrando restrição do conceito de insumo como alega o apelante.

5. Acerca do tema cumpre acrescentar aresto do egrégio Superior Tribunal de Justiça: “(...) 2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. 3. **O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.** 4. **Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.** 5. Recurso Especial não provido.”. (REsp 1147902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 06/04/2010)

6. Ademais, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram hipóteses de não-cumulatividade para as contribuições devidas ao PIS e à COFINS, no que foram reforçadas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que remeteu à lei a possibilidade de definição dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento do empregador serão não-cumulativas (art. 195, § 12º).

7. No entanto, **a não-cumulatividade prevista nas mencionadas leis não foi ampla e ilimitada, como ocorreu com o IPI e o ICMS. Houve a indicação expressa dos créditos que não poderiam ser compensados**, para apuração da COFINS e do PIS (art. 3º, §2º).

8. As disposições contidas nas mencionadas leis ordinárias não ofendem a Constituição Federal, que, em nenhum momento, determina a aplicação da não-cumulatividade, na forma pretendida pela impetrante, com relação à COFINS e ao PIS. O comando constitucional contido nos arts. 153, §3º, II, e 155, §2º, I, dirige-se, especificamente, ao ICMS e ao IPI, e não pode ser estendido ao PIS e à COFINS, por mera vontade do contribuinte. Para as hipóteses de IPI e ICMS, o legislador constituinte deixou traçados, fixando os limites objetivos de sua ocorrência, os critérios para que se implementasse a não-cumulatividade, dadas as características desses tributos, enquanto, para o PIS e a COFINS a lei é que deve se incumbir dessa tarefa.

9. Apelação não provida.

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

i) Acórdão nº 3402-006.999, Sessão de 25/09/2019.

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.

(...)

Voto

(...)

No caso concreto, observa-se, pelos documentos fiscais juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição, em sua maioria de produtos químicos acabados denominados “Roundap” e “Glifosato Técnico”.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição 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 e 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.

ii) Acórdão nº 3401-000.940, Sessão de 25/09/2019.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO OU FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produto acabado a centros de distribuição ou a estabelecimento filial para “formação de lote” de exportação, ainda que se efetive a exportação, não

corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

iii) Acórdão nº 3302-006.350, Sessão de 12/12/2018.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Quanto ao frete de movimentação de matéria-prima, que o Recorrente alega corresponder a 95% dos seus gastos totais com fretes, seu entendimento é que se trata de despesa que se agrega ao custo da produção, porque o produto transportado está em fase de industrialização. Vejamos seus argumentos, em síntese (fls. 313/319):

A questão é que sobre a totalidade das operações desencadeadas a partir de uma importação de bens, incidirão as previsões das três Leis: 10.865/2004 (PIS/COFINS-importação), 10.637/2002 e 10.833/2003 (PIS/COFINS-internos).

Para o PIS/COFINS Importação, a Lei nº 10.865/2004 prevê o seguinte:

(...)

Já para o PIS/COFINS no mercado interno, o tratamento é o seguinte:

(...)

O que a Recorrente defende é que gastos com serviços realizados no país e pagos para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, essenciais para que o bem importado possa chegar aos seus estabelecimentos (gastos com frete e serviços aduaneiros) devem ser observados à luz das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002. São estas leis que devem determinar se o bem ou, no caso ora enfocado, se os serviços aduaneiros considerados são ou não insumos e, como tais, fonte de créditos para cálculo do PIS e da COFINS devidos internamente.

Ademais, claramente percebe-se que a remessa de matéria-prima, por exemplo da unidade de Porto Alegre - RS para a unidade de Olinda - PE, gera despesa que se agrega ao custo da produção, porque o produto transportado está em fase de industrialização.

Ao decidir o Processo de Consulta 279/06, por intermédio da Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF/8ª RF – Aduaneira, a Receita Federal do Brasil explicitou que “o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica dará direito ao crédito do PIS/Pasep apenas quando se tratar de produto ainda em fase de industrialização, de forma que o custo desse transporte seja considerado custo de produção”.

(...)

Como visto, está claro que a contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos da própria empresa autoriza a apropriação de créditos de PIS e de COFINS, em se

tratando de frete de produtos inacabados. Ocorre que, na realidade, é praticamente só este tipo de frete que a Recorrente contrata! E, em que pese os fretes de produtos acabados se trate de pequena parcela dos efetivados pela Recorrente, impende se registrar a orientação adotada sobre o tema pelo CARF:

(...)

Este acórdão, portanto, considera que o custo de transferência de matéria-prima entre unidades da empresa gera crédito de PIS e COFINS por se tratar de produto em fase de industrialização, sendo certo que esse frete, nessas condições, compõe o custo do bem.

O Recorrente tem razão apenas em parte. O frete nas aquisições de matéria-prima, **considerado de forma isolada**, não gera créditos de PIS e de Cofins, por absoluta falta de previsão legal, ao contrário do frete na operação de venda e da aquisição dos insumos, cuja previsão se encontra no art. 3º, incisos II e IX, da Lei nº 10.833/2003. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei:

Observe-se que a lei expressamente concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete na operação de venda, mas silencia em relação ao frete na operação de compra/aquisição, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido. Se assim não fosse, teria sido desnecessário ressaltar que o frete que poderia gerar crédito seria aquele referente a operações de venda, bastando ao inciso IX conter o texto “armazenagem de mercadoria e frete”, e não “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”.

Como é de amplo conhecimento, é regra de Hermenêutica que “a lei não usa palavras ou expressões inúteis” (*verba cum effectu sunt accipienda*). Esse é o critério de interpretação utilizado nas Cortes Superiores, como se depreende do Acórdão do Supremo na ADIN 5946, de relatoria do Min. GILMAR MENDES, com julgamento em 10/09/2019:

É o relatório.

Decido.

(...)

Ao dispor sobre a Universidade Estadual de Roraima, a emenda constitucional em questão deu nova estrutura à instituição, atribuindo à Universidade o poder de elaborar sua proposta orçamentária, recebendo os duodécimos até o dia 20 de cada mês; o poder de escolher seu Reitor e Vice-Reitor por voto direto, a cada quatro anos; o poder de instituir Procuradoria Jurídica própria; e de propor projeto de lei que disponha sobre sua estrutura e funcionamento administrativo.

Transcrevo, por oportuno, como razões de decidir, o parecer de lavra da Procuradora-Geral da República, Dra. Raquel Dodge:

“(...) Com efeito, é princípio basilar da hermenêutica que a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectu sunt accipienda). Nesse sentido, convém observar que a autonomia das universidades, em matéria financeira e patrimonial, é de gestão. Com isso, nota-se que o regime jurídico das universidades públicas não é o mesmo de Poderes da República ou de instituições as quais a própria Constituição atribui autonomia financeira em sentido amplo, ou seja, sem a restrição relativa a atos de gestão como faz o art. 207 da Constituição.

Da mesma forma, outra regra basilar de hermenêutica jurídica é que “o que a lei não incluiu é porque desejou excluir, não devendo o intérprete incluí-la” (*inclusio unius alterius exclusio*). Se o legislador incluiu o frete na operação de venda, mas não incluiu o frete na

operação de compra, é porque não desejava fazê-lo. Esse também é outro critério de interpretação utilizado nas Cortes Superiores, como se depreende dos seguintes precedentes:

i) Recurso Extraordinário nº 1.136.132/RS, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Publicação em 19/06/2018:

ADMINISTRATIVO. SERVIDOR. LICENÇA ACOMPANHAMENTO CÔNJUGE PREVISTA NO ART. 84 DA LEI 8.112/90. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. CABIMENTO. PODER-DEVER POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO.

1. O artigo 84 do Estatuto do Servidor Público Federal tem caráter de direito subjetivo, uma vez que se encontra no título específico dos direitos e vantagens, não cabendo, assim, juízo de conveniência e oportunidade por parte da Administração.

2. Basta que o servidor comprove que seu cônjuge deslocou-se, seja em função de estudo, saúde, trabalho, inclusive na iniciativa privada, ou qualquer outro motivo, para que lhe seja concedido o direito à licença por motivo de afastamento de cônjuge.

3. Se a norma não distingue a forma de deslocamento do cônjuge do servidor para ensejar a licença, se a pedido ou por interesse da Administração, **não cabe ao intérprete fazê-la, sendo de rigor a aplicação da máxima *inclusio unius alterius exclusio***. (precedentes STJ)” (pág. 177 do documento eletrônico 2).

ii) AgInt no Recurso Especial nº 1.917.838/DF, Relator Ministro Herman Benjamin, Publicação em 17/05/2021:

O art. 5º do Decreto 20.910/1932, em respeito ao princípio da simetria, deveria ser observado não só em relação ao administrado, mas também em face da Administração Pública. Embora constitua evidente limitação legal a excessos eventualmente cometidos pelo titular do direito ou do crédito, não disciplina de forma expressa, a prescrição intercorrente. Em tais situações, **o STJ entende caber "a máxima *inclusio unius alterius exclusio*, isto é, o que a lei não incluiu é porque desejou excluir, não devendo o intérprete incluí-la"** (REsp 685.983/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 20.6.2005, p. 228).

Deve ser afastada a prescrição da multa administrava no caso.

Diante do exposto, dou provimento ao Agravo Interno para dar provimento ao Recurso Especial.

De acordo com estes mesmos critérios de interpretação, conceder o crédito sobre fretes nas operações de aquisição/compra por considerar este item como incluso no inciso II do art. 3º, referente a bens e serviços utilizados como insumo, não faz qualquer sentido. Ora, se os fretes fossem insumos de produção, seria dispensável criar um inciso específico para “fretes nas operações de venda”, como ocorre com o inciso IX do mesmo art. 3º, pois ele já estaria incluso no inciso II, o que tornaria o inciso IX “inútil”. Além disso, como já discutido alhures, os fretes na aquisição/compra ocorrem antes de iniciado o processo produtivo, sendo despesas logísticas/administrativas, não possuindo natureza de “insumo”.

Contudo, tendo em vista que, nos termos do art. 289 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), o custo do frete integra o custo de aquisição dos insumos, admite-se que este dispêndio, de forma indireta, como um componente do custo dos insumos, possa gerar crédito.

Art. 289. **O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas** será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º **O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte** e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Deste contexto advém uma importante consequência: o crédito gerado pelo frete na aquisição de insumos não é obtido de forma autônoma, com o puro e simples registro, na escrituração fiscal, do PIS e da Cofins incidentes sobre a operação de transporte. **Este valor, como demonstrado, não consta do rol de operações elencados no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como passíveis de gerar crédito.** O próprio DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), exigível à época, possui linha para registro dos valores de “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, mas não possui linha para registro de “frente na operação de compra/aquisição de insumos).

O procedimento que o contribuinte deve realizar é acrescentar o valor deste frete ao custo do seu insumo, como lhe permite o já citado art. 289 do Decreto nº 3.000/99, e sobre a valor total da aquisição fazer incidir a alíquota do PIS e da Cofins.

Esta diferença na forma de apuração do crédito é de extrema relevância, tendo em vista: **(i)** situações em que a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos é maior que a normal, como nos casos de tributação concentrada ou monofásica, nos quais o valor do crédito apurado será inclusive superior àquele que incidiu sobre o frete; **(ii)** casos em que a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos pode ter sido reduzida, nos quais o valor do crédito apurado será inferior àquele que incidiu sobre o frete; **e (iii)** casos em os insumos estão sendo tributados pelas contribuições à alíquota zero, ou são NT – não-tributados, ou possuem isenção, nos quais a operação de aquisição não irá gerar crédito, seja sobre o insumo, seja sobre o frete correspondente.

O frete que pode ser considerado custo de aquisição é aquele (i) que consta da nota fiscal emitida pelo fornecedor, referente ao envio dos bens do seu estabelecimento para o estabelecimento do adquirente; ou (ii) constante em nota fiscal de serviço, referente à contratação de empresa de transporte para o envio dos bens do estabelecimento do fornecedor para o estabelecimento do adquirente.

A glosa de créditos aqui discutida se refere ao frete de transporte de matérias-primas importadas entre o porto e os estabelecimentos do Recorrente, ou entre estes estabelecimentos, situação totalmente distinta da descrita no parágrafo anterior. Vejamos o Relatório de Ação Fiscal, às fls. 240/241:

II. DESCRIÇÃO DAS IRREGULARIDADES FISCAIS CONSTATADAS

O contribuinte incluiu indevidamente na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS: (...) serviço de transporte municipal; (...) serviço de transporte e armazenagem após a importação; serviço de transporte municipal após a

importação entre o porto e o estabelecimento do contribuinte; (...); serviço de transferência de fertilizante (produto acabado) do estabelecimento industrial para filiais e serviços genéricos; (...). Esses créditos foram incluídos indevidamente na base de cálculo dos serviços utilizados como insumos, das despesas de fretes e armazenagem de mercadoria na operação de venda, dos créditos extemporâneos e dos créditos de serviços e fretes da empresa incorporada NPK FERTILIZANTES LTDA, CNPJ 15.916.624/0021-74, conforme planilhas fornecidas pelo contribuinte. A interessada mistura nas mesmas planilhas de cálculo tanto fretes e armazenagem na compra como fretes e armazenagem na venda, entre outros. De acordo com os arts. 3º, inciso IX, e 15 da Lei nº 10.833/2003, dá direito a crédito o frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

O Recorrente não apresentou as notas fiscais referentes aos serviços de frete, mas tão somente a planilha já citada (em arquivo não paginável), na qual não é possível identificar se o frete praticado entre estabelecimentos seria de produto em elaboração/intermediário/inacabado, **para que a produção iniciada em uma unidade pudesse continuar em outro. Se fosse esse o caso, e estivesse plenamente comprovado/documentado, este Relator concordaria com a tese do Recorrente**, pois considero que esse tipo de serviço de transporte se caracteriza como insumo.

Devo ressaltar que, em processos em que o contribuinte alega possuir um crédito contra a União, é seu o ônus de provar a existência do direito pleiteado, conforme determina o art. 373, inciso I, do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Além de tudo o quanto exposto, deve-se ter em conta também outro fator impeditivo à tomada de créditos sobre estes gastos com frete, mesmo que para transporte de matéria-prima. É que, enquanto os insumos se encontram em estoque, armazenados, não é possível falar que estejam na etapa de industrialização; na verdade, permanecem exatamente com as mesmas características de quando foram adquiridos. Somente quando o setor de produção requisita os insumos, e estes são deslocados do local de armazenagem para o setor fabril, pode-se falar em início da produção.

Logo, se está ocorrendo a pura e simples movimentação de matéria-prima entre estabelecimentos do Recorrente, do depósito de uma unidade para o depósito de outra, não há qualquer etapa produtiva em processamento. Poderia se cogitar do direito ao crédito caso comprovado o transporte de insumo de um depósito, em uma unidade, diretamente para a área fabril em outra unidade, o que não me parece fazer muito sentido.

Em verdade, o próprio Recorrente afirma que, mesmo quando se utiliza de um armazém externo à fábrica, os insumos requisitados seguem inicialmente para algum depósito (denominado no recurso como “box”) dentro da fábrica, antes de iniciada a produção. É o que consta em seu Recurso Voluntário, às fls. 311/312:

No caso, veja-se os fretes praticados durante o processo produtivo os quais foram completamente ignorados pelo fisco, como segue:

1 - Fretes Inbound:**Porto->Unidade**

Frete realizado para retirar produto do porto e leva-lo até a unidade. Na chegada a unidade, o caminhão entra em fila de descarregamento sendo direcionado para moega de descarregamento, em unidades que possuem sistema de esteiras, ou direcionado para o box específico da matéria prima.

Porto-> Armazém Externo

Frete realizado para retirar produto do porto e lavá-lo a um armazém terceiro externo a unidade. Necessário quando não há disponibilidade de espaço dentro da unidade.

Armazém->Unidade

Frete realizado para retirar material do armazém externo e leva-lo até unidade. A medida que os boxes da unidade apresentam espaços devido ao consumo na mistura, a matéria prima em armazém externo deve ser transportada até a unidade para preencher espaços vazios.

Unidade->Unidade (Transferência de MP)

Frete realizado entre unidades da Yara. Necessário quando existe desvio no plano de consumo da unidade de destino e o estoque da mesma não contém a matéria prima necessária para fabricação do produto que está na programação de entrega.

2 - Fretes Outbound:**Unidade-> Cliente**

Podendo ocorrer na modalidade CIF ou FOB. Caminhão se apresenta na unidade para marcação no dia agendado pelo time de logística apresentando informações do pedido e produto que irá carregar. Unidade realiza carregamento do produto acabado em sacos ou big bags diretamente na caçamba do caminhão e libera-o para entrega no endereço de destino do cliente.

O Recorrente ainda alega que, pelas especificidades do seu ramo fabril, os produtos que foram transportados não poderiam ser (em sua grande maioria) produtos acabados, pois a finalização da sua produção ocorre com a mistura de alguns destes produtos. Em suas palavras (fls. 331/332):

No caso concreto da Recorrente, repita-se, é impróprio considerar acabado o produto antes da mistura dos fertilizantes para composição da fórmula química contratada pelos consumidores.

Mais uma vez. A Recorrente utiliza como matéria-prima diversos produtos químicos, mas basicamente, “N” (nitrogênio), “P” (Fosforo) e “K” (Potássio). Apenas após devidamente misturados entre si, com as proporções indicadas pelo cliente, de acordo com a cultura específica que ele irá cultivar, é que pode-se dizer que se tem um fertilizantes mineral complexo, que é comercializado pela Recorrente.

No entanto, como esses produtos são comercializados a granel ou em big bags de 50 toneladas, é natural do processo da Recorrente que apenas realize a mistura e quando o caminhão do cliente já está no pátio aguardando e, logo em seguida, o carregamento é feito diretamente no caminhão do cliente.

Ou seja, no processo normal da Recorrente são raros os casos em que há transferência entre estabelecimentos de produto acabado, pois **quando finalmente o produto está acabado, ele é carregado diretamente no caminhão do cliente!**

Em todos os demais casos, quando há transferência entre estabelecimentos da Recorrente, pode-se afirmar, com veemência que se trata de transporte de insumos, matérias-primas, “N”, “P”, ou “K” ainda não misturados entre si.

Por fim, novamente fica demonstrada a nulidade em que incorre o v. acórdão recorrido ao deixar que claro que não analisou os documentos trazidos pela Recorrente, nem mesmo o Relatório de Auditoria Independente onde se verifica do que se tratam as glosas realizadas, como se extrai da seguinte passagem da decisão:

(...)

Diante de todo o exposto, impossível a conclusão ser outra a não ser a possibilidade de creditamento de PIS e de COFINS sobre as despesas incorridas com fretes entre os estabelecimentos da própria empresa, seja de matéria-prima e produtos em fase de industrialização que representam praticamente a totalidade dos casos da Recorrente, seja de produtos acabados, por todos eles se enquadrarem no conceito de insumo na atividade desenvolvida pela Recorrente.

Tal matéria não deve ser conhecida pelo Colegiado, pois trata-se de inovação recursal, tendo em vista que tais fatos não foram apresentados na Manifestação de Inconformidade, o que implica a sua preclusão consumativa, nos termos do art. 16, inciso III e § 4º do Decreto nº 70.235/72, c/c o art. 17 do mesmo diploma legal. Como este argumento se refere a motivos de fato, e não de direito, também não é possível que seja conhecido de ofício.

Quanto aos chamados “fretes inbound”, com a remessa de insumos importados dos portos até o armazém externo, e do armazém até a unidade, entendo que a disciplina aplicável é aquela prevista na Lei nº 10.865/2004. Isso porque, no tocante aos gastos com frete na aquisição dos produtos, consolidou-se o entendimento de que tal dispêndio, apesar de não gerar créditos de forma autônoma por ausência de previsão em lei, pode ser incorporado ao valor do item adquirido e, caso seja adquirido de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, o crédito pode ser apurado pelo valor total (custo do bem adquirido + frete), conforme Solução de Consulta Cosit nº 99.048, de 2017.

Como neste caso a mercadoria importada não é adquirida de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, essa aquisição (e o frete acrescido) não dá direito a crédito com base no do art. 3º, inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, por conta da vedação constante no § 3º:

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

Contudo, ainda seria necessário analisar a viabilidade da apuração de crédito sobre o insumo importado acrescido dos fretes internos com base na Lei nº 10.865/2004, que trata de produtos importados:

CAPÍTULO I

DA INCIDÊNCIA

Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

(...)

CAPÍTULO II

DO FATO GERADOR

Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

(...)

CAPÍTULO IV

DA BASE DE CÁLCULO

Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

(...)

CAPÍTULO V

DAS ALÍQUOTAS

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas:

(...)

CAPÍTULO IX

DO CRÉDITO

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **poderão descontar crédito**, para fins de determinação dessas contribuições, **em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições** de que trata o art. 1º desta Lei, **nas seguintes hipóteses:** (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 3º **O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas** previstas no art. 8º **sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º**, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

Como se depreende do texto legal, não há na Lei nº 10.865/2004 possibilidade de apuração de crédito em relação ao frete nacional de forma isolada. Todavia, o art. 15, § 3º, estabelece que os créditos de que trata o *caput* serão apurados mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, quando integrante do custo de aquisição.

Portanto, como para as importações o crédito será determinado com base no valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, faz-se necessário a análise de tal valor para fins de aferir se ele comporta a inclusão do valor do frete ocorrido entre o porto/aeroporto de chegada e os estabelecimentos do Recorrente.

O art. 7º determina que a base de cálculo das contribuições, e consequentemente dos créditos, será o valor aduaneiro. Os arts. 4º e 5º da Instrução Normativa SRF nº 327, de 2003, descrevem como deve ser feita a determinação do valor aduaneiro:

Determinação do Valor Aduaneiro

Art. 4º Na determinação do valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, serão incluídos os seguintes elementos:

I - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até a chegada aos locais referidos no inciso anterior; e

III - o custo do seguro das mercadorias durante as operações referidas nos incisos I e II.

§ 1º Quando o transporte for gratuito ou executado pelo próprio importador, o custo de que trata o inciso I deve ser incluído no valor aduaneiro, tomando-se por base os custos normalmente incorridos, na modalidade de transporte utilizada, para o mesmo percurso.

§ 2º No caso de mercadoria objeto de remessa postal internacional, para determinação do custo que trata o inciso I, será considerado o valor total da tarifa postal até o local de destino no território aduaneiro.

§ 3º Para os efeitos do inciso II, os gastos relativos à descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional no território nacional serão incluídos no valor aduaneiro, independentemente da responsabilidade pelo ônus financeiro e da denominação adotada.

Art. 5º No valor aduaneiro não serão incluídos os seguintes encargos ou custos, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, na respectiva documentação comprobatória:

I - custos de transporte e seguro, bem assim os gastos associados a esse transporte, incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos no inciso I do artigo anterior; e

II - encargos relativos a construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica da mercadoria importada, executadas após a importação.

Portanto, desde que estejam destacados do preço total, não estão incluídos no valor aduaneiro os custos de transporte e seguro do porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou ponto de fronteira alfandegado até o destino final do transporte dentro do território nacional.

Dessa forma, a não inclusão do custo de transporte interno no território nacional implica a não tributação desses valores pelo PIS/Pasep-Importação e pela Cofins-Importação. Consequentemente, uma vez que o crédito destas contribuições em relação à importação de mercadorias também é apurado com base no valor aduaneiro, o valor do frete interno não gera tais créditos.

Nesse sentido, trago precedentes do STJ e dos Tribunais Regionais Federais:

i) Recurso Especial nº 1.237.707/PR, Relator Ministro Herman Benjamin, Publicação em 01/04/2011:

Trata-se de Recursos Especiais interpostos, com fundamento no art. 105, III, "a", da Constituição da República, contra acórdão assim ementado (e-STJ, fl. 385):

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITO. ARTIGOS 3º, INCISOS II, DAS LEIS Nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. ÓLEO COMBUSTÍVEL. ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. ROL TAXATIVO. FRETE DE MATÉRIA PRIMA IMPORTADA NÃO INCLUÍDO NAS HIPÓTESES ELENCADAS.

Geram créditos ao contribuinte sujeito à incidência do PIS e da COFINS, os valores correspondentes às aplicações das respectivas alíquotas sobre óleo combustível, aluguel de prédios, máquinas e equipamentos. Aplicação do princípio da não-cumulatividade estabelecido no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal e do rol taxativo dos artigos 3º, incisos II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

O valor do frete suportado pelo contribuinte no transporte de matéria-prima importada não dá direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da COFINS.

Divergência de valores glosados pelo fisco quanto aos bens adquiridos para revenda, devem ser mantidas, posto que não há negativa do crédito e sim correção da conta.

Os Embargos de Declaração de ambas as partes foram acolhidos apenas para fins de prequestionamento (e-STJ, fl. 359).

A empresa aponta ofensa aos arts. 535 do CPC; 2º e 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; 110 e 111 do CTN. Defende, em síntese, a possibilidade de obter créditos de PIS e COFINS decorrentes das "despesas com frete contratado para transporte da mercadoria importada do porto até a sede da recorrente e dos bens adquiridos para revenda" (e-STJ, fl. 367).

(...)

VOTO

(...)

Quanto ao mérito, a recorrente defende o alargamento do conceito de insumo, para autorizar a obtenção de créditos de PIS e COFINS decorrentes das despesas com o frete das mercadorias importadas do porto até sua sede. Nesse ponto, vejamos o que foi decidido pelo Tribunal *a quo* (e-STJ, fl. 334):

(...)

Com efeito, da leitura do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), resta claro que a previsão normativa para desconto de crédito é apenas em relação ao frete na operação de venda e, além disso, o ônus do seu pagamento deve ser suportado pelo vendedor.

No caso em tela, o frete foi utilizado no transporte de matéria prima importada, cujos tributos sequer a impetrante recolheu. Não obstante, ainda que tivesse arcado com o valor do frete, não estaria autorizada a descontar o crédito, porquanto não houve a hipótese de incidência da norma em questão, já que, na hipótese, ela não assume o papel de vendedora.

De fato, o art. 3º, IX, da Lei 10.833/2003 restringe o creditamento ao frete na operação de venda da mercadoria, não contemplando o transporte da entrada dos produtos no estabelecimento industrial. Senão vejamos:

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

(...)

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

(...)

Conclui-se, assim, que não há razão para reformar o acórdão recorrido.

ii) Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Cível nº 0005162-25.2014.4.02.5001, Relator: Des. Fed. Messod Azulay Neto, Publicação em 18/02/2021:

RELATÓRIO

Trata-se de agravo interno interposto por ANTÔNIO AUTO PEÇAS LTDA em face da decisão de fls. 325/328, que negou seguimento a recurso especial oposto contra acórdão de Turma Especializada deste E. Tribunal.

(...)

Em síntese, sustenta a parte agravante que “(...) ao contrário do que consta da decisão agravada, o ora recorrente não se insurge quanto à discussão da definição de insumos, mas, quanto à ofensa ao inciso IX, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003 c/c seu art. 15, inciso II, derivada da interpretação dada por este Tribunal aos dispositivos citados. 18. Melhor elucidando, o que pretende a agravante é o reconhecimento do direito a descontar créditos de PIS e COFINS sobre despesas de frete, por esta custeadas, na aquisição de bens para revenda, conforme exegese atribuída ao inciso IX, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003 c/c seu art. 15, inciso II, pelo Superior Tribunal de Justiça, sendo que tal matéria não possui nenhuma correlação com aquela decidida no RESP n.º 1.221.170, julgado sobre a sistemática dos recursos repetitivos. (...)”.

Foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

O agravo merece ser conhecido, porém, no mérito, desprovido.

Nos seguintes termos a decisão agravada:

(...)

Nesse passo, acertada a decisão agravada ao negar seguimento ao recurso especial, porque o acórdão recorrido está alinhado à orientação do tribunal superior, nos termos do artigo 1.030, I, do CPC, e o que se percebe é que a parte agravante busca tão somente rediscutir questão jurídica já decidida pela Corte Superior no julgamento do REsp 1221170/PR (...).

Posto isso, nego provimento ao presente agravo interno.

iii) Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Cível nº 0100389-27.2014.4.02.5006, Relator: Des. Fed. Theophilo Antonio Miguel Filho, Publicação em 08/11/2018:

TRIBUTÁRIO. RECURSO DE APELAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. CREDITAMENTO. NÃO CUMULATIVIDADE. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. **CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP Nº 1.221.170.**

1. O Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp nº 1.221.170 (Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe de 24/04/2018), sob a sistemática dos recursos repetitivos, declarou a ilegalidade das Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04, por entender que os limites interpretativos previstos nos dispositivos restringiram indevidamente o conceito de insumo, firmando o entendimento de que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de 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”. Nesse contexto, é necessário verificar caso a caso a ocorrência do critério de essencialidade ou relevância da despesa na atividade econômica da empresa para que seja considerada insumo e gere crédito de PIS e COFINS na sistemática não cumulativa de apuração das contribuições.

2. No caso vertente, as Apelantes pleiteiam o direito de descontarem créditos sobre despesas utilizadas como insumos no exercício da atividade empresarial, como propaganda e publicidade, despesas de viagens e pagamento de comissões, despesas

com comunicação, serviços telefônicos, água, materiais de limpeza e conservação, materiais de expediente, locação de motos e máquinas, sobre **despesas com frete na aquisição de bens para revenda**, seguros, serviços médicos, transporte, alimentação, informática, taxa de serviço de cartão de crédito, dentre outras.

3. Consoante se extrai da documentação acostada aos autos, as Recorrentes exercem atividade no ramo de comércio, atacadista e varejista, de veículos, peças e acessórios, pneus, câmaras de ar, e lubrificantes. Assim, **levando-se em consideração o ramo de atividade das Apelantes, conclui-se que as verbas elencadas na exordial e na peça de recurso não são elementos essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa, caracterizando-se como custos operacionais**.

4. Por essa perspectiva, a sentença apelada não merece nenhum reparo.

5. Desprovido o recurso de apelação interposto por ATACADO UNIÃO LTDA E OUTROS.

iv) Tribunal Regional Federa da 4ª Região. Apelação Cível nº 5000409-72.2020.4.04.7102/RS, Relator: Des. Fed. Alexandre Rossato da Silva Ávila, Data da Decisão 25/05/2021:

VOTO

1. Preliminar recursal

1.1 Admissibilidade

A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva.

2. Mérito

A impetrante é tributada pelo lucro real e, por isto, apura as contribuições ao PIS/COFINS pelo regime não-cumulativo.

No caso, assim dispõem os incisos I, II e IX do art. 3º e seu §2º, II, das Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS) e o art. 15 da Lei 10.833/03:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

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

(...)

§ 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.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

O direito ao crédito de PIS/COFINS sobre as despesas com o frete ocorre apenas nas operações de venda dos bens adquiridos para revenda quando o ônus tiver sido suportado pelo vendedor.

No caso, a pretensão da autora diz respeito ao creditamento das despesas com frete pago por ocasião da aquisição de mercadorias (frete nas operações de compra) destinadas à revenda e sujeitas à tributação monofásica.

A circunstância de o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda compreender os de transporte, na forma prevista no art. 13, "caput", do DL nº 1.598/77, não autoriza concluir que o contribuinte terá o direito ao crédito de PIS/COFINS incidente sobre o frete pago na aquisição das mercadorias adquiridas para revenda. Como se trata da outorga de crédito presumido, há necessidade de lei específica exigida pelo art. 150, §6º, da Constituição Federal, inexistente na espécie, não cabendo ao Judiciário atuar como legislador positivo.

Além disso, se as próprias mercadorias adquiridas para revenda não geram direito ao crédito de PIS/COFINS, uma vez que submetidas à tributação monofásica, frente à vedação contida no art. 3º, §2º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, muito menos haverá direito ao crédito nas despesas com o frete pago na sua aquisição.

(...)

Logo, o contribuinte não tem direito ao crédito de PIS/COFINS sobre o frete na aquisição das mercadorias adquiridas para revenda e sujeitas à tributação monofásica.

Cumprе destacar que o Parecer do professor Marco Aurélio Greco, às fls. 152/235 (datado de 18/12/2013, portanto anterior ao julgamento do STJ que definiu o conceito de insumo), e o Parecer da consultoria KPMG, às fls. 133/149, foram devidamente analisados e levados em consideração quando da elaboração do presente voto. **Tais documentos apresentam interpretações da legislação**, algumas das quais vão ao encontro do entendimento deste Relator, e outras tantas com ele colidem frontalmente. De qualquer sorte, os fundamentos para as decisões tomadas foram declinados minuciosamente ao longo deste voto, e todos os argumentos do Recorrente capazes de infirmar tais decisões foram enfrentados.

Vejamos a apresentação do Parecer do professor Marco Aurélio Greco:

ASSOCIAÇÃO NACIONAL PARA A DIFUSÃO DE ADUBOS consulta sobre o regime de não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS, particularmente **sobre a amplitude do conceito de insumo** utilizado nas respectivas leis de incidência.

Quanto ao Parecer da consultoria KPMG, me parece relevante destacar o seguinte trecho, no qual resta bastante claro que o posicionamento do Poder Judiciário é contrário ao creditamento de frete de transferência de matéria-prima:

I. Escopo e extensão dos trabalhos

Fomos solicitados a analisar o posicionamento da jurisprudência administrativa e judiciária sobre os créditos de PIS e COFINS glosados pela fiscalização da RFB (conforme relatório de ação fiscal da RFB dos créditos de PIS e COFINS dos anos de 2013 e 2014).

(...)

II. Nossos Comentários

Despesas com Frete de Transferência de Matéria-Prima

Para melhor compreensão, expomos abaixo uma síntese, em formato de linha do tempo, das decisões emitidas na esfera administrativa (Receita Federal e CARF) e dos tribunais judiciais sobre a possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre despesas com frete de transferência de matéria-prima.



Pelo exposto, voto por não conhecer da alegação de que a mistura de produtos acabados, na venda à granel, implique nova etapa do processo produtivo e, na parte conhecida, negar provimento ao pedido.

IV - DOS CRÉDITOS SOBRE GASTOS COM SERVIÇOS ADUANEIROS NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

Alega o Recorrente que, sempre que seja possível a demonstração de que estes serviços representam utilidades indispensáveis para que o bem importado chegue ao estabelecimento do importador e contribua, numa etapa seguinte, para a conformação de sua receita, há que se assegurar o direito ao crédito relativos aos serviços na importação. No seu entender, tais serviços são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, já que se relacionam diretamente com a obtenção de matéria-prima.

Observo, de início, que o contribuinte interpreta a legislação sob o enfoque que o STJ denominou de “orientação ampliada”, pela qual o conceito de insumo se aproxima do conceito de despesas dedutíveis para fins de IRPJ. Segundo seu entendimento, toda despesa essencial e/ou relevante para a atividade operacional deve ser incluída na base de cálculo dos créditos das contribuições. Contudo, conforme já demonstrado em tópico anterior, esta tese já foi expressamente refutada no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Os gastos com bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil que o contribuinte poderá utilizar para apurar créditos se encontram listados no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, dispositivo legal específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS. **Contudo, no caso de bens importados, a disciplina para a apuração das contribuições e dos respectivos créditos se encontra na Lei nº 10.865/2004**, já transcrita neste voto.

Além dos serviços de despachante aduaneiro, empresa/profissional responsável pelo desembaraço aduaneiro das mercadorias, os principais “serviços aduaneiros” são aqueles constantes na Lei nº 12.815/2013:

Art. 40. O trabalho portuário de capatazia, estiva, conferência de carga, conserto de carga, bloco e vigilância de embarcações, nos portos organizados, será realizado por trabalhadores portuários com vínculo empregatício por prazo indeterminado e por trabalhadores portuários avulsos.

§ 1º Para os fins desta Lei, consideram-se:

I - capatazia: atividade de movimentação de mercadorias nas instalações dentro do porto, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário;

II - estiva: atividade de movimentação de mercadorias nos conveses ou nos porões das embarcações principais ou auxiliares, incluindo o transbordo, arrumação, peaço e despeação, bem como o carregamento e a descarga, quando realizados com equipamentos de bordo;

III - conferência de carga: contagem de volumes, anotação de suas características, procedência ou destino, verificação do estado das mercadorias, assistência à pesagem, conferência do manifesto e demais serviços correlatos, nas operações de carregamento e descarga de embarcações;

IV - conserto de carga: reparo e restauração das embalagens de mercadorias, nas operações de carregamento e descarga de embarcações, reembalagem, marcação, remarcação, carimbagem, etiquetagem, abertura de volumes para vistoria e posterior recomposição;

V - vigilância de embarcações: atividade de fiscalização da entrada e saída de pessoas a bordo das embarcações atracadas ou fundeadas ao largo, bem como da movimentação de mercadorias nos portalós, rampas, porões, conveses, plataformas e em outros locais da embarcação; e

VI - bloco: atividade de limpeza e conservação de embarcações mercantes e de seus tanques, incluindo batimento de ferrugem, pintura, reparos de pequena monta e serviços correlatos.

A Secretaria da Receita Federal já se manifestou sobre a possibilidade destes “serviços aduaneiros” gerarem créditos das contribuições, por meio da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 241, de 19/05/2017, *litteris*:

14. No caso em tela, questiona-se a possibilidade de desconto de créditos em relação a gastos compreendidos entre o despacho aduaneiro e a revenda do produto, mais especificamente os seguintes, todos contratados com pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

a) os serviços aduaneiros;

b) o frete relativo ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica; e

c) as despesas com depósito (armazenagem).

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.

(...)

Conclusão

21. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) não é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com:**a.1) serviços aduaneiros;**

a.2) frete interno referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional;

b) é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com armazenagem de mercadoria nacional ou importada, desde que contratada a armazenagem junto a pessoa jurídica domiciliada no Brasil e que a mercadoria seja encaminhada diretamente do armazém para o adquirente, e cumpridos os demais requisitos normativos.

22. Fica reformada a Solução de Consulta Cosit nº 121, de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 13 de fevereiro de 2017.

Ocorre que o STJ, ao julgar o REsp nº 1.799.306/RS (Relator Ministro Gurgel de Faria, Relator p/ Acórdão Ministro Francisco Falcão, Data da Publicação/Fonte DJe 19/05/2020) sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, decidiu que os serviços de capatazia devem ser incluídos na composição do valor aduaneiro, *in verbis*:

Ementa

RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015 (ART. 543-C, DO CPC/1973). PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. COMPOSIÇÃO DO VALOR ADUANEIRO. INCLUSÃO DAS DESPESAS COM CAPATAZIA.

I - O acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio (GATT 1994), no art. VII, estabelece normas para determinação do "valor para fins alfandegários", ou seja, "valor aduaneiro" na nomenclatura do nosso sistema normativo e sobre o qual incide o imposto de importação. Para implementação do referido artigo e, de resto, dos objetivos do acordo GATT 1994, os respectivos membros estabeleceram acordo sobre a implementação do acima referido artigo VII, **regulado pelo Decreto n. 2.498/1998, que no art. 17 prevê a inclusão no valor aduaneiro dos gastos relativos a carga, descarga e manuseio**, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação.

Esta disposição é reproduzida no parágrafo 2º do art. 8º do AVA (Acordo de Valoração Aduaneira).

II - Os serviços de carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação, representam a atividade de capatazia, conforme a previsão da Lei n. 12.815/2013, que, em seu art. 40, definiu essa atividade como de movimentação de mercadorias nas instalações dentro do porto, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelho portuário.

III - Com o objetivo de regulamentar o valor aduaneiro de mercadoria importada, **a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF 327/2003, na qual ficou explicitado que a carga, descarga e manuseio das mercadorias importadas no território nacional estão incluídas na determinação do "valor aduaneiro" para o fim da incidência tributária da exação.** Posteriormente foi editado o Decreto n. 6.759/2009, regulamentando as atividades aduaneiras, fiscalização, controle e tributação das importações, ocasião em que ratificou a regulamentação exarada pela SRF.

IV - Ao interpretar as normas acima citadas, evidencia-se que os serviços de capatazia, conforme a definição acima referida, integram o conceito de valor aduaneiro, tendo em vista que tais atividades são realizadas dentro do porto ou ponto de fronteira alfandegado na entrada do território aduaneiro. Nesse panorama, verifica-se que **a Instrução Normativa n. 327/2003 encontra-se nos estreitos limites do acordo internacional já analisado, inocorrendo a alegada inovação no ordenamento jurídico pátrio.**

V - Tese julgada para efeito dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973): Os serviços de capatazia estão incluídos na composição do valor aduaneiro e integram a base de cálculo do imposto de importação.

VI - Recurso provido. Acórdão submetido ao regime dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973).

Tese Jurídica

"Os serviços de capatazia estão incluídos na composição do valor aduaneiro e integram a base de cálculo do imposto de importação".

Ora, a Lei nº 10.865/2004 determina que o crédito das contribuições, no caso de bens importados, será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º; este art. 7º, por sua vez, estabelece que essa base de cálculo será o valor aduaneiro. Os arts. 4º e 5º da Instrução Normativa SRF nº 327/2003 descrevem como deve ser feita a determinação do valor aduaneiro:

Determinação do Valor Aduaneiro

Art. 4º Na determinação do valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, **serão incluídos os seguintes elementos:**

I - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até a chegada aos locais referidos no inciso anterior; e

III - o custo do seguro das mercadorias durante as operações referidas nos incisos I e II.

§ 1º Quando o transporte for gratuito ou executado pelo próprio importador, o custo de que trata o inciso I deve ser incluído no valor aduaneiro, tomando-se por base os custos normalmente incorridos, na modalidade de transporte utilizada, para o mesmo percurso.

§ 2º No caso de mercadoria objeto de remessa postal internacional, para determinação do custo que trata o inciso I, será considerado o valor total da tarifa postal até o local de destino no território aduaneiro.

§ 3º Para os efeitos do inciso II, os gastos relativos à descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional no território nacional serão incluídos no valor aduaneiro, independentemente da responsabilidade pelo ônus financeiro e da denominação adotada.

Art. 5º No valor aduaneiro não serão incluídos os seguintes encargos ou custos, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, na respectiva documentação comprobatória:

I - custos de transporte e seguro, bem assim os gastos associados a esse transporte, incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos no inciso I do artigo anterior; e

II - encargos relativos a construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica da mercadoria importada, executadas após a importação.

Nesse contexto, entendo que assiste razão ao Recorrente em relação aos serviços aduaneiros que correspondam a capatazia, entendida esta como os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até a chegada aos portos ou aeroportos alfandegados de descarga.

Quanto aos demais gastos com serviços aduaneiros na importação de mercadorias, resta evidente que ocorrem antes destas serem utilizadas no processo produtivo, que ainda nem sequer se iniciou, afastando qualquer possibilidade de serem conceituados como “insumos do processo produtivo”. Assim, excluída a possibilidade de geração de crédito pelo inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda), resta verificar se tais serviços estão previstos em alguma das demais hipóteses, sendo negativa a resposta.

Observe-se que o legislador foi extremamente minucioso e detalhista ao indicar quais dispêndios são aptos a gerar créditos, tendo inclusive ampliado este rol através de leis posteriores. Contudo, não incluiu os gastos com serviços aduaneiros na importação de mercadorias nestas hipóteses. Da mesma forma, não há como obter respaldo legal na Lei nº 10.865/2004 pois, como visto acima, só permite a tomada de créditos sobre o valor aduaneiro dos bens importados, no qual não se incluem outros serviços além da capatazia.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao pedido para permitir o desconto de créditos apurados sobre os gastos com capatazia incluídos no valor aduaneiro da mercadoria importada.

V – DOS CRÉDITOS DA NPK VALIDADOS E NÃO AUTORIZADOS PARA RESTITUIÇÃO

Alega o Recorrente que, em relação a estes créditos, inexistia previsão legal para a não restituição dos mesmos, eis que houve uma operação societária de incorporação por uma empresa do mesmo objeto social, que passa a assumir todos os direitos e obrigações da empresa sucedida, sendo hipótese de sucessão universal de direitos e obrigações, conforme o disposto no artigo 227, caput, da Lei nº 6.404/76.

Afirma ser irrelevante para o deslinde da controvérsia que a legislação tenha adotado o termo “desconto” e não especificamente o “ressarcimento”.

Apresenta uma síntese dos seus argumentos nos seguintes termos:

Portanto, em rigor:

- a. a sucessão de direitos é inerente à incorporação, o que impõe a existência de previsão legal expressa afastando dito efeito para situações concretas;
- b. não há previsão legal afastando o direito de ressarcimento de PIS/COFINS no caso de ressarcimento;
- c. a autoridade fiscal confunde o direito ao crédito com sua forma de aproveitamento. O direito é inequívoco, está previsto pelo art. 30 da Lei nº 10.865/04 e não contempla qualquer proibição ou restrição de uso dos créditos. A forma de fruição desses créditos, por sua vez, é objeto de outra norma, o artigo 16, inciso II, da Lei nº 11.116/05, que autoriza o ressarcimento;
- d. não há norma alguma vedando o uso do ressarcimento, como forma de fruição desses créditos, no caso de incorporação.

Vejamos os argumentos da Autoridade Tributária, à fl. 245:

Outra irregularidade constatada foi que o contribuinte solicitou indevidamente o ressarcimento de créditos da empresa incorporada NPK FERTILIZANTES LTDA, CNPJ 15.916.624/0021-74. **O art. 30 da Lei nº 10.865, de 2004**, permite que em casos de fusão, incorporação ou cisão de pessoa jurídica os créditos previstos no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º da Lei nº 10.833/ 2003, gerados em decorrência de aquisições e demais custos e despesas incorridos pela pessoa jurídica fusionada, incorporada ou cindida sejam utilizados para desconto do valor apurado da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS pela pessoa jurídica sucessora. **Portanto, não são passíveis de ressarcimento os créditos solicitados, que somente podem ser descontados do valor apurado** da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

A DRJ, por sua vez, fundamenta sua decisão com base nos seguintes trechos da Solução de Consulta nº 166 – SRRF 8ª Disit, de 22/07/2013:

Visando a dar efetividade a esses créditos, de modo que a incorporadora tenha permissão de utilizá-los para desconto das contribuições por ela apuradas, foi editado o art. 30 da Lei nº 10.865, de 2004, pelo qual:

(...)

Percebe-se que o caput do artigo transcrito equipara a uma aquisição, **exclusivamente para fins de desconto dos créditos** previstos nos arts. 3º das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, a versão de bens e direitos previstos nesses dispositivos em decorrência de fusão, incorporação e cisão de pessoa jurídica domiciliada no país.

Dessa forma, **o art. 30 da Lei nº 10.865, de 2004**, preenche a lacuna legislativa até então existente nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e **passa a permitir à**

pessoa jurídica incorporadora o desconto de crédito em relação aos bens e direitos transferidos a seu patrimônio com a operação de incorporação. **Esse fato evidencia ainda o real alcance da permissão a que se alude. Trata-se, unicamente, da possibilidade de desconto de um crédito pela incorporadora** que na realidade originou-se em momento anterior, quando a pessoa jurídica incorporada adquiriu bens ou incorreu em despesas referidos no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que constituem fato gerador dos créditos. Não se trata, portanto, da apuração de novo crédito pela incorporadora, mas, sim, de permissão para que esta desconte crédito cujo fato gerador ocorreu preteritamente.

O dispositivo legal utilizado como fundamento pelo Auditor-Fiscal e pela SRRF 8ª Disit estabelece a seguinte regra:

Art. 30. **Considera-se aquisição, para fins do desconto do crédito** previsto nos arts. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **a versão de bens e direitos neles referidos, em decorrência de fusão, incorporação e cisão** de pessoa jurídica domiciliada no País.

§ 1º **O disposto neste artigo aplica-se somente nas hipóteses em que fosse admitido o desconto do crédito** pela pessoa jurídica fusionada, incorporada ou cindida.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo a partir da data de produção de efeitos do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso.

Ao contrário do que afirmam as Autoridades Fiscais, com a concordância do julgador de piso, não vislumbro qualquer proibição à utilização do referido crédito além daquelas já previstas nas leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Me parece que a *mens legis* foi deixar explícita a possibilidade de utilização, pelo incorporador, do direito creditório de pessoa jurídica incorporada, a fim de evitar eventuais disputas entre Fisco e contribuinte, apesar da Exposição de Motivos nº 00008/2004 – MF, de 27/01/2004, referente à Medida Provisória nº 164/2004 (posteriormente convertida na Lei nº 10.865/2004) não trazer qualquer justificativa para este artigo.

Como bem destacado pela defesa, deve ser observado o que determina o art. 227, *caput*, da Lei nº 6.404/76:

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, **que lhes sucede em todos os direitos e obrigações**.

Obviamente, se a Lei nº 10.865/2004 tivesse positivado alguma regra limitadora desta sucessão especificamente em relação aos créditos de PIS/Cofins, tal regra deveria prevalecer, pelo Princípio da Especialidade. No entanto, não vejo presente tal restrição, mas tão somente uma autorização expressa para utilizar o crédito.

A limitação que existe, e que talvez tenha sido interpretada pelas Autoridades Fiscais equivocadamente, é a constante no § 1º do art. 30, pela qual a autorização para utilização do crédito “*aplica-se somente nas hipóteses em que fosse admitido o desconto do crédito pela pessoa jurídica fusionada*”, o que é bastante diferente de afirmar que “*aplica-se somente para a hipótese de desconto do crédito*”.

Ou seja, se existe alguma regra que impedia o desconto do crédito pelo incorporado, por uma especificidade qualquer, este desconto permanecerá vedado ao

incorporador, mesmo que a ele tal especificidade não seja diretamente aplicável. A regra visa estabelecer uma simetria, transmitindo ao incorporador as mesmas limitações e regras vigentes para o incorporado.

Esta regra, portanto, estabelece um importante parâmetro interpretativo; é que não me parece haver coerência que o incorporador não possa pedir este crédito em forma de ressarcimento (na impossibilidade de desconto/dedução da contribuição devida), se tal ressarcimento era permitido ao incorporado.

A permissão para utilizar o crédito em compensação/ressarcimento está contida no art. 5º da Lei nº 10.637/2002:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º **Na hipótese deste artigo**, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, **poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro**, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido para permitir o ressarcimento dos créditos comprovados da incorporada NPK FERTILIZANTES LTDA, que atenderem aos requisitos previstos no art. 5º da Lei nº 10.637/2002.

VI – DOS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E ARMAZENAGEM

Sobre este tópico, assim se manifestou o Recorrente, *in litteris*:

Quanto aos demais créditos, produtos intermediários, entendemos ser os mesmos indispensáveis e consumidos no processo produtivo, como pode ser depreendido da análise dos documentos fiscais que originaram a glosa. No mesmo sentido, devem ser considerados os créditos de armazenagem, em função da essencialidade para o processo produtivo.

O contribuinte não especificou quais produtos intermediários entende indispensáveis e consumidos no processo produtivo, muito menos apresentou as razões para tal

afirmação. Nesse contexto, tem-se caracterizada uma negativa genérica, para a qual deve ser negado provimento.

Quanto aos créditos de armazenagem, alega serem essenciais para seu processo produtivo. Como visto alhures, os critérios de essencialidade e relevância servem para caracterizar os bens e serviços que podem ser conceituados como “insumos do processo produtivo”. Neste conceito, não pode ser admitido o crédito por armazenagem. Como se vê, mais uma vez o contribuinte apresenta seu conceito de insumo adotando a “orientação ampliada”, já refutada pelo STJ, como detalhado em tópico anterior.

Contudo, a Lei nº 10.833/2003, nos incisos do seu art. 3º, apresenta rol com diversos outros gastos do contribuinte, além dos insumos, que também podem gerar créditos, estendendo seus efeitos para o PIS/Pasep no art. 15:

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

(...)

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

(...)

Art. 15. **Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP** não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

No mesmo sentido a SC Cosit nº 241/2017:

Conclusão

21. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

(...)

b) **é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com armazenagem de mercadoria nacional ou importada**, desde que contratada a armazenagem junto a pessoa jurídica domiciliada no Brasil e que a mercadoria seja encaminhada diretamente do armazém para o adquirente, e cumpridos os demais requisitos normativos.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao pedido, para reverter a glosa de créditos apurados sobre os gastos com armazenagem com produtos acabados.

VII – DOS ALUGUÉIS

Alega o Recorrente que os créditos tomados sobre alugueis estão autorizados pelo art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/2002, sendo totalmente absurda a glosa em questão.

Ocorre, no entanto, que ao analisar o Relatório de Ação Fiscal não verifiquei qualquer menção à glosa de aluguéis. Da mesma forma, nas planilhas de cálculo elaboradas pelo Auditor-Fiscal, às fls. 247/251, não há qualquer indicação de que tal glosa tenha sido efetivada.

Por outro lado, a DRJ se manifestou expressamente sobre a matéria, às fls. 275 e 279:

Por todo exposto, entendo como corretas todas as glosas efetivadas pelo procedimento fiscal, pois em nenhuma delas é possível concordar com a alegação de que se enquadrariam dentro do conceito de insumo legalmente previsto. Especialmente no caso das aquisições de embalagens, que conforme apontado no relatório fiscal, não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados. Também não assiste razão ao recorrente, pelos mesmos motivos, quando reclama contra às glosas relativas às aquisições de equipamentos de proteção individual (E.P.I.), produtos intermediários, além das despesas de armazenagem, com movimentação de materiais, com aluguéis e com o tratamento de resíduos. Em síntese, no caso de todas as glosas efetuadas não se pode autorizar o desconto de créditos em face da inaplicabilidade do conceito de insumo.

(...)

Por sua vez, as despesas com aluguel de pallets também não se confundem com despesas de armazenagem, porquanto os pallets visam facilitar a movimentação de mercadorias e o seu acondicionamento, proporcionando uma redução no tempo de carga e descarga e otimização de espaços.

Nesse contexto, me parece que a DRJ se equivocou em sua decisão, ou simplesmente respondeu aos argumentos da Manifestação de Inconformidade sem verificar se tal glosa realmente existiu. Tal recurso pode ter copiado, inadvertidamente, argumento contido em recurso a outro processo administrativo fiscal, no qual tenha ocorrido a glosa. Seja qual for a razão, o fato é que não consta do relatório que embasou o Despacho Decisório qualquer menção à glosa de aluguéis.

Pelo exposto, voto por não conhecer do pedido, em razão da ausência de interesse recursal, pressuposto de sua admissibilidade.

VIII – DA AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI)

Alega o Recorrente que os equipamentos de proteção individual (incluindo botinas, macacões, avental, bota de segurança, bota de pvc, calça, camiseta, capa de proteção, capacete, luva de pvc; luva de segurança, máscara, óculos de segurança, citados no relatório e outros) são absolutamente indispensáveis à sua atividade e que fornece a indumentária sem a qual a execução das atividades jamais poderiam ser executadas.

Afirma que, devido ao alto poder intoxicante dos fertilizantes e suas matérias-primas, essas substâncias podem causar graves danos à saúde, como irritação da pele, problemas

respiratórios, alterações no sistema nervoso, entre outros, especialmente se considerada a exposição do empregado a longo prazo. Além disso, seus empregados atuam diretamente na industrialização dos fertilizantes, ou seja, estão expostos a maquinaria pesado, sujeitos, pois, a regras rígidas de segurança.

Por fim, informa que a utilização de EPI é essencial para a segurança dos colaboradores da empresa e decorre de imposição prevista na legislação trabalhista:

Art. 166 - A empresa é obrigada a fornecer aos empregados, gratuitamente, equipamento de proteção individual adequado ao risco e em perfeito estado de conservação e funcionamento, sempre que as medidas de ordem geral não ofereçam completa proteção contra os riscos de acidentes e danos à saúde dos empregados. (Redação dada pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

O STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, expressamente garantiu os créditos sobre os gastos com EPI, quando decorrentes de imposição legal.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido.

IX – DAS DESPESAS COM MOVIMENTAÇÃO DE MATERIAIS

Alega o Recorrente que as despesas com serviços de movimentação de materiais e insumos (paletes, lonas, estrados, saco plásticos, cordas, caixas de madeira, etc), por se enquadrarem no conceito de insumo previsto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e manterem relação com o processo produtivo da Recorrente, geram créditos das contribuições.

As embalagens e os paletes foram tratados pelo Recorrente em tópicos específicos, e lá serão analisados.

Quanto aos demais insumos listados, quais sejam, lonas, estrados, saco plásticos, cordas e caixas de madeira, observo que não se enquadram no conceito de embalagem e, ao mesmo tempo, não foi descrito pelo Recorrente qual seria a alegada relação destes bens com seu processo produtivo. Da mesma forma, não foi demonstrada a separação entre as despesas com movimentação de insumos e de produtos acabados. Não tendo cumprido com seu ônus probatório, e não sendo possível ao julgador suprir esta obrigação, voto por negar provimento ao pedido.

X – DAS EMBALAGENS – DOS PALETES

Alega o Recorrente que as despesas com embalagem de apresentação e transporte geram créditos, posto que são necessárias ao transporte e acondicionamento dos produtos comercializados pela Recorrente.

Analisando o Relatório de Ação Fiscal, observam-se os fundamentos para a referida glosa:

No mesmo sentido, as embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados, não geram direito ao crédito. Paletes, lonas, estrados, saco plásticos, cordas, caixas de madeira, etc, visam facilitar a movimentação de mercadorias e o seu acondicionamento, não dando, portanto, direito a crédito.

O Recurso Voluntário não deixa dúvidas sobre a função dos paletes: auxiliar no armazenamento e movimentação da sacaria/big bags. Apesar de ter função relevante na atividade do Recorrente, assim como o setor de informática, logística, recursos humanos, jurídico, etc, mais uma vez observo que a tese apresentada é pela conceituação de insumo a partir da “orientação ampliada”, a qual, como repetido à exaustão, foi refutada expressamente pelo STJ, que adotou a “orientação intermediária”.

Além disso, não é possível admitir tais bens como inseridos no processo produtivo, uma vez que são utilizados quando o produto já foi fabricado e já se encontra inclusive ensacado nos big bags, estes sim caracterizáveis como material de embalagem. A Lei nº 4.502, de 1964, corrobora este entendimento ao definir o conceito de estabelecimento produtor nos seguintes termos:

Art. 3º **Considera-se estabelecimento produtor** todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, **considera-se industrialização** qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, **salvo**:

I - o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;

II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto;

III - O preparo de medicamentos officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.199, de 1971)

IV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas. (Incluído pela Lei nº 9.493, de 1997)

Como se verifica, existe disposição legal expressa excluindo o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto do conceito de industrialização e de estabelecimento produtor. Assim, aquela unidade ou estabelecimento da empresa onde é feito tal acondicionamento não pode ser considerado uma área do setor de produção, estando muito mais afeita a um setor de logística.

O Decreto nº 7.212, de 2010, vai ao encontro da Lei nº 4.502/64, ao diferenciar a embalagem de acondicionamento da embalagem de transporte:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer **operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo**, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único , e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único) :

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou reacondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Pelo Princípio da Eventualidade, ainda que se pudesse considerar que a unitização através de pallets pudesse ser considerada uma etapa do processo produtivo, devo discordar do Recorrente quanto à sua afirmação de que tais bens sejam essenciais/relevantes ao mesmo. O STJ definiu como critério para aferir a essencialidade e relevância o “teste de subtração”; realizando-o em relação aos pallets, entendo que sua utilização, apesar de facilitar em muito a movimentação dos produtos, não é imprescindível. Mesmo sem os pallets, a produção dos bens ocorreria da mesma forma.

Ressalvo que os pallets, em determinadas circunstâncias e a depender das especificidades do produto, podem ser utilizados como verdadeira embalagem de acondicionamento, não estando destinados apenas a facilitar o transporte das mercadorias. Nestes casos, não há outra embalagem, como no caso da venda de equipamentos como bombas, motores, rotores, etc, ou na venda de frutas, por exemplo, quando estas estão dispostas diretamente em estrados que compõem o pallet.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

XI – DO TRATAMENTO DE RESÍDUOS

Alega o Recorrente que, sem o mencionado custo com o tratamento de resíduos, o processo industrial da Recorrente pode se tornar inviável, haja vista a necessidade se atentar aos dispositivos normativos de cunho ambiental e penal, a exemplo da Lei nº 9.605/98, que dispõe “sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente” e determina, no seu art. 54, o seguinte regramento:

Art. 54. Causar poluição de qualquer natureza em níveis tais que resultem ou possam resultar em danos à saúde humana, ou que provoquem a mortandade de animais ou a destruição significativa da flora:

Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa.

(...)

II - causar poluição atmosférica que provoque a retirada, ainda que momentânea, dos habitantes das áreas afetadas, ou que cause danos diretos à saúde da população;

(...)

V - ocorrer por lançamento de resíduos sólidos, líquidos ou gasosos, ou detritos, óleos ou substâncias oleosas, em desacordo com as exigências estabelecidas em leis ou regulamentos;

Pena - reclusão, de um a cinco anos.

(...)

§ 3º Incorre nas mesmas penas previstas no parágrafo anterior quem deixar de adotar, quando assim o exigir a autoridade competente, medidas de precaução em caso de risco de dano ambiental grave ou irreversível.

Não tenho dúvidas quanto à essencialidade e relevância dos bens e serviços utilizados no tratamento de resíduos, bem como quanto à sua inserção no processo produtivo das empresas. Sendo obtido a partir do processamento dos insumos, estes resíduos são encaminhados para setor apropriado para o seu tratamento, ligado diretamente ao setor de produção.

Ao analisar o Relatório de Ação Fiscal, verifiquei que a glosa destes itens específicos relacionados a “tratamento de resíduos” se deu nos seguintes termos (fl. 242):

A interessada incluiu, indevidamente, na base de cálculo dos créditos valores referentes a serviços e materiais, não aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, descritos a seguir: serviços genéricos; serviços de intermediação; **serviços de limpeza de fossas**; serviços de portaria; serviços de vigilância; serviço de fotografia e filmagem; serviço de lavanderia; serviço de chaveiro; **serviço de destinação e disposição de resíduos**; **coleta de entulho**; **coleta de lixo**; serviço de recarga e reforma de extintor; serviço de manutenção de equipamento de escritório; serviço de monitoramento; **serviço de controle de pragas**; serviço de coffee break; serviço de saúde; serviço de desinsetização e dedetização; serviço de manutenção de cozinha industrial; serviço de montagem de móveis; aparelho de telefone; assento sanitário; avental; bota de segurança; bota de pvc; botina; cadeado; calça; camiseta; caneca; capa de proteção; capacete; cartucho bacteriológico; cartucho de carvão; clipe; cola em bastão; compensado de madeira; conjunto proteção chuva; corda; chuveiro; fechadura; filtro do ar condicionado; fita adesiva; garrafa térmica; guarda chuva; lavatório; lona; luva de pvc; luva de segurança; máscara; mictório; óculos de segurança; palete de eucalipto; palete de pinus; porta cadeado; papel toalha; refeição; sabonete; saboneteira; saco plástico; vaso sanitário; entre outros. (...)

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao pedido, para reverter a glosa de serviços de limpeza de fossas; serviço de destinação e disposição de resíduos; coleta de entulho; serviço de controle de pragas, serviço de desinsetização e dedetização e coleta de lixo.

XII – DAS NOTAS FISCAIS GLOSADAS EM DUPLICIDADE

Alega o Recorrente que afirmou em sua manifestação de inconformidade que houve notas fiscais glosadas em duplicidade, conforme demonstrado em planilha, e que perfazem o valor de R\$287.678,78:

II/8) Notas Fiscais Glosadas em Duplicidade

Por fim, a ora Recorrente afirmou em sua manifestação de inconformidade que houveram notas fiscais glosadas em duplicidade, conforme demonstrado na planilha abaixo, que perfazem o valor de R\$287.678,78 que, desde já, requer a Recorrente seja excluído do montante não homologado.

Tipo de Crédito	Homologado		Glosado	
	Base de Cálculo	PIS/COFINS	Base de Cálculo	PIS/COFINS
1. Venda	125.015.818,97	11.563.963,25	2.544.724,13	235.386,98
<i>Outros Insumos</i>			808.025,46	74.742,36
3. Serviços	619.655.879,71	57.318.168,87	827.219.945,84	76.517.844,99
<i>FRETE</i>	533.231.055,18	49.323.872,80	400.745.524,79	37.068.961,04
<i>SERVICOS GENERICOS</i>	5.461.628,95	505.200,68	350.565.582,55	32.427.316,39
<i>SERVICOS DE ARMAZENAMENTO</i>	5.704.640,17	527.679,22	71.963.130,32	6.656.589,55
<i>SERVICOS DE INFORMATICA</i>	775.613,25	71.744,23	3.078.912,38	284.799,40
<i>Outros Serviços</i>	74.482.942,16	6.889.672,15	866.795,80	80.178,61
6. Aluguéis	546.723,39	50.571,91	8.311.840,36	768.845,23
<i>Sem descrição</i>	-	-	2.776.780,97	256.852,24
<i>Aluguel de Máquinas</i>			5.535.059,39	511.992,99
12. Devolução	216.717,50	20.046,37	248.200,00	22.958,50
Outros		11.679.485,89	3.284.014,48	18.063.805,15
<i>Outros Créditos Homologados - Sem Glosas</i>		11.679.485,89		
<i>Crédito de Incorporação da NPK - Out/2013</i>				17.760.033,81
<i>Notas Fiscais Glosadas em Duplicidade</i>			3.110.040,87	287.678,78
<i>NF não localizadas na base Yara</i>			173.973,61	16.092,56
TOTAL	1.169.423.835,47	119.851.190,67	892.298.430,72	100.297.638,65

No entanto, o v. acórdão desconsiderou as glosas em duplicidade, conforme segue:

(...)

Portanto, a fim de esclarecer este ponto, a ora Recorrente requer a juntada da conciliação das notas fiscais que foram glosadas em duplicidade na fiscalização.

A decisão da instância *a quo* enfrentou este argumento nos seguintes termos:

Notas Fiscais Glosadas em Duplicidade

Quanto às alegações de que haveriam notas fiscais glosadas em duplicidade, o recorrente colacionou uma tabela onde afirma que estaria “demonstrado” tal fato. Contudo, ao examinar a referida tabela em sua manifestação de inconformidade, verificamos que **a dita demonstração se resume a uma única linha da tabela que aponta um valor de R\$287.678,78, que seria relativo ao somatório das contribuições PIS e Cofins correspondentes às alegadas notas fiscais que teriam sido glosadas em duplicidade. Ou seja, inexistente qualquer efetiva demonstração da origem deste valor, não foram apontadas quais seriam efetivamente estas notas fiscais duplamente glosadas**, nem mesmo foram nomeadas quais as pessoas jurídicas que teriam emitido tais notas e sequer houve a preocupação de se detalhar o cálculo da soma que resultou naquele valor indicado.

No caso, o ônus de comprovar minudentemente a origem do direito creditório alegado é do recorrente. Como as alegações se limitaram a afirmar que haveria duplicidade na glosa de algumas notas fiscais, sem nenhuma outra demonstração efetiva de que tal fato

realmente ocorreu, entendendo que não assiste razão ao recorrente quanto à esta matéria, por absoluta falta de comprovação do que foi alegado.

O Recorrente apresentou nova planilha para demonstrar a alegada duplicidade de glosa, conforme Termo de Anexação à fl. 379, buscando suprir as deficiências apontadas. Assim, indicou a duplicidade das notas fiscais como nos trechos abaixo, apresentado como exemplo:

GLOSA SERVIÇOS E FRETES						
Período	Data de Emissão	Nota Fiscal	Descrição	Fornecedor	Valor	%
01/01/2014	11/12/2013	922		VIA EXPRESSO TRANSPORTES LTDA	1.439,00	0,02%
01/01/2014	11/12/2013	922		VIA EXPRESSO TRANSPORTES LTDA	1.439,00	0,02%
01/01/2014	16/12/2013	928		VIA EXPRESSO TRANSPORTES LTDA	1.164,40	0,02%
01/01/2014	16/12/2013	928		VIA EXPRESSO TRANSPORTES LTDA	1.164,40	0,02%
01/01/2014	19/12/2013	939		VIA EXPRESSO TRANSPORTES LTDA	1.215,65	0,02%
01/01/2014	19/12/2013	939		VIA EXPRESSO TRANSPORTES LTDA	1.215,65	0,02%
01/01/2014	06/01/2014	944		VIA EXPRESSO TRANSPORTES LTDA	1.444,43	0,02%
01/01/2014	06/01/2014	945		VIA EXPRESSO TRANSPORTES LTDA	1.180,80	0,02%

Análise KPMG		
Escriturado no EFD	Diferença	Tipo de Crédito
1.439,00	-	Frete e Armazenagem
-	1.439,00	NF duplicada na planilha da RFB
1.164,40	-	Frete e Armazenagem
-	1.164,40	NF duplicada na planilha da RFB
1.215,65	-	Frete e Armazenagem
-	1.215,65	NF duplicada na planilha da RFB
1.444,43	-	Frete e Armazenagem
-	1.180,80	NF duplicada na planilha da RFB

Ficha 06A Créditos Mercado Interno, Linha 7 - Despesas de Arm						
Concatenado	Concatenado	Status	Período	Ano	Mes	Tipo de registro
19263444VIA EXP1	1739383444	Glosado	out/14	2014	10	D101
19263445VIA EXP1	1739383445	Glosado	out/14	2014	10	D101
19263446VIA EXP1	1739383446	Glosado	out/14	2014	10	D101
19263447VIA EXP1	1739383447	Glosado	out/14	2014	10	D101
19263448VIA EXP1	1739383448	Glosado	out/14	2014	10	D101
18973279VIA EXP1	1739383279	Glosado	out/14	2014	10	D101
18973280VIA EXP1	1739383280	Glosado	out/14	2014	10	D101
18973281VIA EXP1	1739383281	Glosado	out/14	2014	10	D101

Contudo, analisando a planilha denominada “Base – Frete e armazenagem”, constata-se que o valor total de PIS/Pasep glosado em duplicidade é de R\$51.316,47, correspondente a um montante total de notas glosadas em duplicidade de R\$3.110.040,87, e não de R\$287.678,78, como alegado inicialmente:

Descrição do CST PIS/PASEP	Valor da base de cálculo do PIS/PASEP	Alíquota do PIS/PASEP	Valor do PIS/PASEP
nculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas n	3.120,00	1,65	51,48
nculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas n	1.300,00	1,65	21,45
nculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas n	1.750,00	1,65	28,88
nculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas n	1.550,00	1,65	25,58
nculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas n	1.300,00	1,65	21,45
nculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas n	1.550,00	1,65	25,58
nculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas n	1.550,00	1,65	25,58
nculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas n	1.550,00	1,65	25,58
nculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas n	1.860,00	1,65	30,69
nculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas n	1.800,00	1,65	29,70
nculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas n	3.255,00	1,65	53,71
nculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas n	2.550,00	1,65	42,08
3.110.040,87			

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao pedido para reverter a glosa de crédito de PIS/Pasep efetivada em duplicidade no montante de R\$51.316,47.

XIII – DO PEDIDO PARA APLICAÇÃO DA CORREÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC A EVENTUAL SALDO A SER RESTITUÍDO

O Recorrente apresenta o pedido nos seguintes termos:

III - DOS PEDIDOS

Diante do exposto, requer seja provida a manifestação de inconformidade para:

(...)

d) e, ainda, caso haja saldo não compensado a ser restituído, requer seja aplicada a correção monetária pela Taxa Selic, desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento até a efetiva restituição dos créditos à Recorrente.

O contribuinte apresentou o Pedido de Ressarcimento (PER) nº 41280.42612.290416.1.5.18-6610 (fls. 252/258) **no valor de R\$5.269.895,61**, na data de 29/04/2016. Segundo o Despacho Decisório (fl. 236), foi reconhecido o crédito no montante de R\$2.584.163,49.

O art. 13 da Lei nº 10.833/2003 veda atualização monetária ou incidência de juros sobre os créditos. No entanto, a interpretação a ser dada a este dispositivo foi objeto do REsp nº 1.767.945/PR, julgado em 12/02/2020 pelo STJ sob o rito dos recursos repetitivos, com Acórdão publicado em 06/05/2020 e transitado em Julgado em 28/05/2020, nos seguintes termos:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003/STJ. **CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.** APROVEITAMENTO ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA 411/STJ. **ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.** TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015.

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes: **(a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema**

164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (**Súmula 411/STJ**); e (c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).

2. Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

(...)

4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

5. Precedentes: (...)

6. TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)".

7. Resolução do caso concreto: recurso especial da Fazenda Nacional provido.

(...)

VOTO

O SENHOR MINISTRO SÉRGIO KUKINA (RELATOR): Registre-se, de logo, que o nobre apelo preenche os requisitos concernentes ao conhecimento.

(...)

1. Histórico jurisprudencial no STJ

Inicialmente, antes de ingressar na matéria controvertida propriamente dita, cumpre fazer um breve esboço histórico sobre os anteriores pronunciamentos do STJ em matérias correlatas.

(...)

Foi então que essa questão controvertida foi novamente submetida à Primeira Seção deste STJ, pelo **julgamento do EREsp 1.461.607/SC, tendo se sagrado vencedor o entendimento de que "o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito de PIS/COFINS não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias** para a análise do pedido administrativo pelo Fisco". Referido precedente ficou assim ementado:

(...)

3. O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito de PIS/COFINS não-cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco. Nesse sentido: AgRg nos EREsp 1.490.081/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 1º/7/2015; AgInt no REsp 1.581.330/SC, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 21/8/2017; AgInt

no REsp 1.585.275/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 14/10/2016.

4. Embargos de divergência a que se nega provimento.

(REsp 1.461.607/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Rel. p/ Acórdão Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, DJe 01/10/2018)

2. Termo inicial da correção monetária nos pedidos de ressarcimento

Agora passamos à análise da questão de mérito propriamente dita.

(...)

Com efeito, **a regra é que no regime de não cumulatividade os créditos gerados por referidos tributos são escriturais e, dessa forma, não resultam em dívida do fisco com o contribuinte.**

Veja-se o que dispõe o **art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003**, que versa sobre a COFINS: "O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, **servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.**"
(...)

Ratificando essa previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou o Enunciado sumular n. 125, o qual dispõe que, "No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003."

(...)

A leitura do teor desses artigos deixa transparecer, isso sim, a **existência de vedação legal à atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes do referido aproveitamento de crédito - seja qual for a modalidade escolhida pelo contribuinte: dedução, compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro.**

(...)

Dessa forma, na falta de autorização legal específica, a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural. Nesse sentido:

(...)

2. Todavia, no caso do contribuinte acumular créditos escriturais em um período, para o aproveitamento em períodos subsequentes, não havendo resistência ilegítima do Fisco para a pronta utilização do crédito, afigura-se indevida a incidência de correção monetária, salvo se houver disposição legal específica para tanto, o que não ocorre.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 1.159.732/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 11/06/2015)

Além disso, **apenas como exceção, a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, conseqüentemente, pela possibilidade de sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito**, como, por exemplo, se houve necessidade de o contribuinte ingressar em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento (o que acontecia com certa frequência nos casos de IPI); ou o transcurso do prazo de 360

dias de que dispõe o fisco para responder ao contribuinte sem qualquer manifestação fazendária.

(...)

VOTO-VISTA

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA:

(...)

II. Delimitação da controvérsia

Na origem, cuida-se de ação mandamental mediante a qual se busca a concessão de segurança para determinar à autoridade coatora que analise, imediatamente, os pedidos administrativos de **ressarcimento de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS**, porquanto esgotados os 360 (trezentos e sessenta) dias previstos na Lei n. 11.457/2007, "[...] e incida, nos valores, a devida correção monetária", "[...] tendo como marco inicial para a incidência [...] a data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, pois resta configurada a resistência ilegítima do Fisco" (fls. 05e e 09e)

Pelo exposto na decisão, verifico que é devida a correção monetária nos pedidos de ressarcimento quando escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, por estar configurada a “resistência ilegítima”, nos termos da tese fixada pelo STJ. Observe-se que, diferentemente do texto da Súmula 411 do STJ, que trata especificamente de crédito de IPI, a tese fixada no repetitivo se refere a “*crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo*”, e assim abrange também as contribuições sociais, como o PIS e a COFINS. Os fundamentos da decisão também deixam claro o alcance da tese fixada.

A Súmula CARF nº 125, em razão dessa decisão do STF, foi revogada pelo Presidente do CARF, conforme Portaria CARF/ME nº 8451, de 22/09/2022. No mesmo sentido, a Receita Federal expediu a Nota Técnica Codar nº 22/2021.

Nesse contexto, voto por dar provimento parcial a este pedido, para determinar que seja aplicada a correção monetária pela Taxa Selic, desde o 361º dia (inclusive) após a data do protocolo do pedido de ressarcimento até o efetivo ressarcimento ao Recorrente dos valores das glosas revertidas neste julgamento.

XII - CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por (i) rejeitar as preliminares de (i.1) nulidade do Despacho Decisório e do acórdão da DRJ; e (i.2) realização de diligência; (ii) não conhecer (ii.1) da alegação de que a mistura de produtos acabados, na venda à granel, implique nova etapa do processo produtivo; e (ii.2) do pedido de crédito sobre aluguéis; (iii) dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para (iii.1) reverter a glosa de créditos apurados sobre (iii.1.1) gastos com capatazia incluídos no valor aduaneiro da mercadoria importada; (iii.1.2) gastos com armazenagem; (iii.1.3) gastos com EPI; (iii.1.4) gastos com serviços de limpeza de fossas; serviço de destinação e disposição de resíduos; coleta de entulho; e coleta de lixo; e (iii.1.5) notas fiscais em duplicidade, no montante de R\$51.316,47; (iii.2) permitir o ressarcimento dos créditos da incorporada NPK FERTILIZANTES LTDA que atenderem aos requisitos previstos no art. 5º da Lei nº 10.637/2002; e (iii.3) determinar que seja aplicada a correção monetária pela

Taxa Selic, desde o 361º dia (inclusive) após a data do protocolo do pedido de ressarcimento até o efetivo ressarcimento ao Recorrente dos valores das glosas revertidas neste julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Voto Vencedor

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Redatora Designada.

Em que pese o bem fundamentado voto do Ilustre Conselheiro Relator, por maioria de votos, este Colegiado divergiu quanto aos fretes relativos ao transporte de produtos importados do porto até o estabelecimento do contribuinte ou de terceiros, motivo pelo qual resultou na reversão da glosa sobre os créditos em referência.

Assim considerou a Fiscalização:

Foram incluídos, indevidamente, na base de cálculo dos créditos valores referentes a fretes e armazenagem após a importação. Em se tratando de operação de importação de bens utilizados como insumo ou para revenda, sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS-Importação e da COFINS-Importação, **a possibilidade de desconto de créditos do PIS e da COFINS deve ser analisada à luz da Lei nº 10.865, de 2004. O crédito previsto no art. 15, I e II, dessa lei, aplica-se, conforme disposto em seus §§ 1º e 3º, em relação à contribuição efetivamente paga na importação**, e seu montante é calculado sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições incidentes na importação, acrescido do valor do IPI vinculado à operação, quando integrante do custo de aquisição. Assim, **os gastos com frete e armazenagem incorridos após a importação não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, por não fazerem parte da sua base de cálculo**, nos termos da legislação em vigor, nem se enquadram nas demais hipóteses para as quais é prevista a possibilidade de crédito nos incisos III a X do art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e nos incisos III a X do art. 3º da Lei no 10.833, de 2003. (sem destaques no texto original)

Por sua vez, a Recorrente sustentou pela possibilidade de aproveitamento de créditos das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS sobre gastos com serviços realizados no país e pagos para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, uma vez que são essenciais para que o bem importado/matéria-prima possa chegar às suas unidades ou armazém de terceiro, estando tais serviços abarcados pelo conceito de insumo.

Com relação ao conceito de insumos para tomada de créditos de tais contribuições, é fato notório que o Egrégio Superior Tribunal de Justiça concluiu, através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que **deve ser analisado à luz dos critérios da essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa.

Diante da decisão do Superior Tribunal de Justiça, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, conforme Ementa abaixo transcrita:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, **os Ministros do STJ adotaram uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.** Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

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

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

17. **Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

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

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.

Portanto, por aplicação do artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF e, para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, o conceito de insumos passou a abranger todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço resultantes.

No presente caso, consta nos autos que os fretes em análise são realizados das seguintes formas:

1 - Fretes Inbound:

Porto->Unidade

Frete realizado para retirar produto do porto e leva-lo até a unidade. Na chegada a unidade, o caminhão entra em fila de descarregamento sendo direcionado para moega de descarregamento, em unidades que possuem sistema de esteiras, ou direcionado para o box específico da matéria prima.

Porto-> Armazém Externo

Frete realizado para retirar produto do porto e lavá-lo a um armazém terceiro externo a unidade. Necessário quando não há disponibilidade de espaço dentro da unidade.

Adotando o conceito definido pelo STJ, conclui-se que o frete interno, realizados para transferência de produtos nacionalizados até as unidades da Recorrente ou até armazém de

terceiro, quando não há disponibilidade de espaço dentro da unidade, são serviços intrínsecos à sua atividade econômica, tratando-se, portanto, de insumos para aproveitamento de créditos da contribuição para o PIS, permitidos pelo artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.637/2002.

Compulsando os autos, verifico que a única objeção ao crédito em referência, versa sobre a composição da base de cálculo do valor aduaneiro, à luz da Lei nº 10.865, de 2004, resultando na conclusão, seguida pelo ilustre Conselheiro Relator, de que “*não estão incluídos no valor aduaneiro os custos de transporte e seguro do porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou ponto de fronteira alfandegado até o destino final do transporte dentro do território nacional*”, na forma prevista pelos artigos 4º e 5º da Instrução Normativa SRF nº 327, de 2003¹.

Todavia, *data máxima vênia* ao posicionamento diverso, entendo que o crédito em questão versa sobre despesas relacionadas ao transporte da mercadoria já nacionalizada e, portanto, sujeito às regras das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Ademais, cabe salientar que o Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) prevê que integra o valor aduaneiro o custo de transporte da mercadoria importada **até o porto**. Vejamos o que dispõe o artigo 77:

Art. 77. **Integram o valor aduaneiro**, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7º, aprovado pela Decisão CMC nº 13, de 2007, internalizada pelo Decreto nº 6.870, de 4 de junho de 2009): (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

I - o custo de transporte da mercadoria importada ATÉ O PORTO ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

¹ Determinação do Valor Aduaneiro

Art. 4º Na determinação do valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, serão incluídos os seguintes elementos:

I - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até a chegada aos locais referidos no inciso anterior; e

III - o custo do seguro das mercadorias durante as operações referidas nos incisos I e II.

§ 1º Quando o transporte for gratuito ou executado pelo próprio importador, o custo de que trata o inciso I deve ser incluído no valor aduaneiro, tomando-se por base os custos normalmente incorridos, na modalidade de transporte utilizada, para o mesmo percurso.

§ 2º No caso de mercadoria objeto de remessa postal internacional, para determinação do custo que trata o inciso I, será considerado o valor total da tarifa postal até o local de destino no território aduaneiro.

§ 3º Para os efeitos do inciso II, os gastos relativos à descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional no território nacional serão incluídos no valor aduaneiro, independentemente da responsabilidade pelo ônus financeiro e da denominação adotada.

Art. 5º No valor aduaneiro não serão incluídos os seguintes encargos ou custos, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, na respectiva documentação comprobatória:

I - custos de transporte e seguro, bem assim os gastos associados a esse transporte, incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos no inciso I do artigo anterior; e

II - encargos relativos a construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica da mercadoria importada, executadas após a importação.

II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I, excluídos os gastos incorridos no território nacional e destacados do custo de transporte; e (Redação dada pelo Decreto nº 11.090, de 2022)

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II. (Sem destaque no texto original)

Com isso, não se aplica neste caso o art. 15, § 3º, da Lei nº 10.865/2004, uma vez que a mercadoria já nacionalizada deve receber o mesmo tratamento tributário de uma mercadoria nacional.

Neste mesmo sentido, destaco o v. **Acórdão nº 3402-008.638**, de relatoria da ilustre Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, proferido com a seguinte Ementa:

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.

Não sendo o ato lavrado por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, descabida alegação de nulidade.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.

À luz da interpretação fixada pelo STJ no RESP nº 1.221.170, o enquadramento de um bem como insumo, no âmbito da legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, deve ser aferido segundo os critérios da essencialidade e da relevância em relação ao processo produtivo, sendo ilegal o conceito de insumo estabelecido nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE FRETE DE PRODUTOS IMPORTADOS. ESSENCIALIDADE AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.

Admite-se o desconto de créditos em relação ao pagamento de frete interno, referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional, uma vez que se trata de elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, permitindo a chegada do insumo até o estabelecimento industrial, sendo essencial à produção do bem comercializado.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO EM ATRASO. MULTA DE MORA.

Nos termos do REsp nº 1.149.022/SP, a denúncia espontânea resta configurada apenas na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Nos termos permitidos pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999, reproduzo os relevantes fundamentos expostos no r. voto condutor do acórdão em referência, o qual foi seguido por esta Conselheira Redatora:

Com efeito, o frete em apreço trata-se de frete nacional, e não internacional (custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado, conforme o artigo 77 do Regulamento Aduaneiro - Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009).

É por esta razão que os argumentos de que "inexiste norma garantidora do direito a tal crédito", e de que "a legislação disciplinadora da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as importações refere-se ao valor aduaneiro, dentro do qual não estaria incluído o frete" (Solução de Divergência Cosit nº 7/2012 e, posteriormente, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 241/2017), não devem guiar a conclusão do presente caso.

Inicialmente, é preciso recordar a diferenciação da *incidência/direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre importações* ("PIS-importação e COFINSimportação", ou PIS/COFINS-importação), com a *incidência/direito ao crédito das Contribuições ao PIS e da COFINS ("PIS e COFINS") incidentes sobre operações no ocorridas no mercado interno*.

O PIS-importação e a COFINS-importação são exações tributárias disciplinadas pela Lei n. 10.685/04, que em seu artigo 1º, traz a materialidade que é atingida pelas Contribuições: *a importação de bens e serviços*. Assim, o PIS/COFINS-importação incide uma única vez, no momento da importação de bens e serviços.

Tratando-se de incidência tributária sobre as importações (paralelamente à desoneração na exportação pelos países estrangeiros), o PIS-importação e a COFINS-importação dão efetividade ao princípio do destino, que rege a tributação do comércio internacional, como decorrência da necessidade de harmonização das legislações entre Estados, como ensina Ricardo Lobo Torres.¹ Desse modo, as mercadorias e serviços trazidos do exterior serão sujeitos à incidência dos tributos nacionais sobre o consumo (como o IPI, o ICMS e o ISS), tendo então o mesmo tratamento tributário das mercadorias e serviços produzidos no mercado nacional, com isso respeitando o princípio da não discriminação.

Dessarte, o PIS–importação e a COFINS–importação incidem tão somente nas operações nas quais os fornecedores estão domiciliados fora do país, e é a essa situação que a Lei n. 10.685/04 abarcou. Consequentemente, a Lei n. 10.865/04 não trata das operações praticadas unicamente em território brasileiro, as quais, como é consabido, são regidas pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

Todavia, para as pessoas jurídicas que apuram as Contribuições pela sistemática da não-cumulatividade, a importação pode ser a primeira das etapas comerciais, industriais ou de prestação de serviços que ocorrerão em território nacional, a qual eventualmente poderá ser juntar a outros bens ou serviços adquiridos no mercado interno para a consecução das atividades empresariais.

Justamente nesse sentido, a Lei n. 10.865/2004, em seu artigo 15, estabeleceu que um dos créditos que podem ser apurados na não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS (cf. as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003) corresponde aos valores pagos anteriormente a título de PIS/COFINS-importação. Vejamos

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 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 dos efeitos desta Lei.

§ 1º -A. O valor da Cofins-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota de que trata o § 21 do art. 8º não gera direito ao desconto do crédito de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição

A dicção do caput do artigo 15 da Lei n. 10.865/2004 é clara: conceder-se-á o direito ao crédito, *relativamente às IMPORTAÇÕES*, sobre as contribuições efetivamente pagas (§1º), apurado de acordo com as demais normas que regem o PIS-importação e a COFINS importação, dentre elas a utilização do valor aduaneiro sobre da importação de bens (artigo 7º, inciso I). Como é possível perceber desde já, aqui se discute unicamente a incidência e o crédito nas importações. Esse é o marco final da disciplina da Lei n. 10.865/2004, que em nada pode ou deve prejudicar a incidência das Contribuições que ocorrem em momento subsequente (mercado nacional) e o respectivo direito ao crédito. Afinal, não há e nem poderia haver na Lei n. 10.865/2004 vedação à tomada de outros créditos decorrentes de dispêndios posteriores à importação, pois tais momentos não são objeto de sua normatização.

Assim é que a discussão sobre o valor aduaneiro e falta de amparo legal, como já adiantado, em nada tangencia o presente caso, no qual o frete é nacional, uma vez que prestado depois do desembaraço aduaneiro. Trata-se de serviço contratado pela Recorrente para que possa efetivar suas atividades empresariais. Com relação a tais fretes, é necessário observar o quanto disposto pelas Lei n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, pois estas sim cuidam da incidência e, por conseguinte, do direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS em casos como o presente.

São inúmeras as manifestações da Receita Federal sobre o assunto, sempre tendo como pressuposto justamente a diferenciação acima exposta, como se depreende, a título exemplificativo, dos trechos das seguintes Soluções de Consulta:

Solução de Consulta nº 113 - SRRF09/Disit, datada de 11 de junho de 2012:

É que os créditos a que a Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, aludem são somente os relativos a aquisições no mercado interno, diferentemente dos créditos relativos à importação de bens e de serviços, que estão no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Solução de Consulta nº 75 - SRRF08/Disit Data 27 de março de 2013:

12 Deve-se ressaltar a notável diferença existente entre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre as operações no mercado interno e a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação incidentes sobre as importações de bens e serviços. Tratam-se de tributos distintos, que possuem hipótese de incidência, base de cálculo e contribuintes diferentes.

13 De um lado, tem-se a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita (mercado interno), cuja autorização para sua criação funda-se no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal (CF). O regime de apuração não cumulativa das mencionadas contribuições foi instituído pela Lei nº 10.637, de 2002, relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, e pela Lei nº 10.833, de 2003, no que se refere à Cofins.

Com efeito, a Receita Federal parte do mesmo pressuposto do adotado no presente voto: há primeiro momento uma operação de importação de bens, sujeito à incidência do PISimportação e da COFINS-importação, dado direito ao crédito nos moldes do artigo 15 da Lei n. 10.865/2004; posteriormente outras operações passam a existir em âmbito nacional, sobre as quais vai incidir a Contribuição ao PIS e a COFINS não-cumulativas, e os créditos estão disciplinados pelos artigos 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ocorre que, em razão do restrito juízo administrativo sobre o conceito de insumo no âmbito da Contribuição ao PIS e da COFINS no sentido daquele adotado na legislação do IPI (somente dariam direito ao crédito MP, PI e ME incorporados ao produto), o entendimento que prevaleceu nas Soluções de Consulta foi pela não autorização do direito ao crédito.

Por todas, destaco a recente Solução de Consulta nº 121 - Cosit, de 8 de fevereiro de 2017, na qual a questão do frete é análoga a que ora se discute:

13. No caso em tela, questiona-se a possibilidade de desconto de créditos em relação a gastos compreendidos entre o despacho aduaneiro e a revenda do produto, mais especificamente os serviços aduaneiros, o frete relativo ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica e as despesas com depósito (armazenagem), contratados com pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

14. 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.

15. Com relação ao frete concernente ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica, verifica-se que, dentre as hipóteses de crédito enumeradas pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, apenas é possível perquirir-se acerca da previsão de crédito em relação a frete na operação de venda (inciso IX). No que toca aos gastos com frete na aquisição dos produtos, têm-se sedimentado o entendimento de que tal dispêndio pode ser incorporado ao valor do item adquirido e, caso este se destine à revenda (art. 3º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e seja adquirido de pessoa jurídica domiciliada no Brasil (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, I, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º, I), o crédito pode ser apurado pelo valor total (custo de aquisição do item + frete). Como não é o caso, **já que a mercadoria importada não é adquirida de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, essa aquisição não dá direito a crédito com base no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Dessa forma, a possibilidade de apuração de crédito, nesse caso, deve ser analisada com base no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, que trata, como mencionado, de produtos importados.**

A conclusão inarredável é que a Fiscalização somente analisa o direito ao crédito do frete nacional de produto importado à luz do artigo 3º, incisos I e IX das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, e não com relação ao artigo 3º, inciso II das mesmas leis, o

qual, como se sabe, traz a possibilidade de tomada de crédito das Contribuições sobre bens ou serviços contratados no âmbito de seus processos produtivos.

Porém, o assunto dos gastos com fretes e seu consequente direito ao creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS encontra-se inserido na questão maior do conceito de insumo para fins do direito ao crédito dessas Contribuições Sociais, o qual teve grande atenção desse Conselho, culminando em jurisprudência já consolidada sobre o tema.

Adotando-se a linha de entendimento exposta no REsp 1.221.170/PR, como vem ocorrendo nas decisões proferidas por este Colegiado, a consequência lógica incontornável é pela necessidade de garantia do direito ao crédito da Recorrente, porque o seu direito sobre o frete nacional de produtos importados é sustentado pelo artigo 3º, inciso II das Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Conclui-se assim que, efetivamente, ao tratarmos do trânsito de matérias primas da zona portuária até o estabelecimento do contribuinte (frete nacional), o dispêndio com frete é custo essencial da atividade da Recorrente, e deve ser entendido como insumo, nos termos do artigo 3º, inciso II das Lei n. 10.637 e 10.833, sendo capaz, portanto, de dar direito ao crédito, seja da Contribuição ao PIS, seja da COFINS.

Considerando os fundamentos acima e, sendo aplicadas as regras das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, bem como diante do conceito de insumos adotado pela Eminente Ministra Regina Helena Costa em julgamento ao Recurso Especial 1.221.170/PR e, aplicando o “teste de subtração”, é possível concluir pela essencialidade deste transporte, uma vez que constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo da Recorrente, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

Portanto, deve ser reconhecido o direito creditório pleiteado, com a reversão da glosa de créditos sobre os fretes relativos ao transporte de produtos importados do porto até o estabelecimento do contribuinte ou de terceiros.

É o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos