



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.914775/2011-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-007.345 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de fevereiro de 2020
Recorrente SLC ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

COFINS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas de controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa e despesas com pallets.

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

Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não gera créditos de PIS/Cofins, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto as Despesas com movimentação/transferência de mercadorias, Frete entre estabelecimentos de material administrativo, Aluguel de contêdores de entulho/resíduos, Aluguéis de veículos e despesas com taxi executivo, Aluguel de guinchos para montagem de máquinas e equipamentos, relativos a produção do arroz DPU e relativos a montagem da usina e correção pela taxa SELIC. Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso quanto as despesas relativas ao controle de pragas, Despesas com paletes por exigência do MAPA para armazenagem. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso quanto ao frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Mara Cristina Sifuentes. E por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto ao Frete entre estabelecimentos de produtos acabados, vencidos os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias (relatora), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e João Paulo Mendes Neto. Designado para redigir o

voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, que também manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Mara Sifuentes – Presidente Substituta

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Luís Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto e Mara Cristina Sifuentes (Presidente Substituta).

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento/compensação (PER/Dcomp), relativo ao saldo credor de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não cumulativa, oriundo de receitas de não tributadas no mercado interno. A fiscalização, em sede de despacho decisório deu parcial provimento ao pedido, reconhecendo parte do crédito pleiteado e, posteriormente, a DRJ/POA, ao enfrentar a questão, chegou a mesma conclusão, mantendo as glosas originais e julgando improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, nos termos da ementa abaixo colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

Ementa: DESPESAS COM CONTROLE DE PRAGAS.

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 de Pis e Cofins.

FRETES NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E COM SUSPENSÃO.

Se não ocorreu a tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima.

MOVIMENTAÇÃO E ACONDICIONAMENTO DE MERCADORIAS.

As despesas com a movimentação e o acondicionamento de mercadorias não podem ser descontadas como crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se configurarem como despesas de armazenamento.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

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

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário discorrendo sobre o conceito de insumo e apresentando argumentos e explicações individualizados para embasar sua discordância em relação às glosas realizadas pela fiscalização e, conseqüente, buscando demonstrar seu direito ao crédito em relação às seguintes rubricas: (a) controle de pragas; (b) frete de transferência entre estabelecimentos da empresa; (c) frete sobre compras de matéria-prima tributada sob alíquota zero ou tributação suspensa; (d) compra de insumo (arroz com casca); (e) despesas com movimentação e acondicionamento de mercadorias/insumos; (f) aluguel de pallets; (g) alugueis referentes a contenedores para remoção de entulhos/resíduos e guinchos; e (h) ativo imobilizado lançado extemporaneamente.

No que concerne o item “d”, compra de arroz com casca a título de insumo para a produção, requer, sucessivamente, caso não seja deferido o direito creditório integral, que seja deferido o direito ao registro do crédito presumido.

Assim, requer a reversão das glosas, bem como a correção, pela taxa SELIC, aos créditos pleiteados, desde o protocolo de cada pedido administrativo de ressarcimento, afirmando que houve oposição ilegítima do Fisco aos pedidos realizados pela recorrente o que acarretou em período de análise superior aos 360 dias dispostos em lei.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

O Recurso é tempestivo, e reúne todos os requisitos de admissibilidade constantes na legislação, de modo que admito seu conhecimento.

Tal qual destacado no relatório, versa a presente lide sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS e suas conseqüências práticas em termos de escrituração pela empresa diante das atividades por ela desenvolvidas. Ainda que a fiscalização tenha deferido parte dos créditos pleiteados, a manifestação de inconformidade da ora recorrente foi rejeitada pela DRJ/POA, de forma que persiste a discussão quanto às seguintes despesas: (a) controle de pragas; (b) frete de transferência entre estabelecimentos da empresa; (c) frete sobre compras de matéria-prima tributada sob alíquota zero ou tributação suspensa; (d) compra de insumo (arroz com casca); (e) despesas com movimentação e acondicionamento de mercadorias/insumos; (f) aluguel de pallets; (g) alugueis referentes a contenedores para remoção de entulhos/resíduos e guinchos; e (h) ativo imobilizado lançado extemporaneamente. Além disso, a recorrente defende o direito a correção dos créditos pela taxa SELIC em razão da resistência ilegítima do Fisco em analisar os pedidos, tendo injustificadamente sido ultrapassado o prazo legal de 360 dias.

Assim, para que a seja possível avaliar com a devida atenção e profundidade a questão, inicia-se a presente análise pela apresentação de breves ponderações a respeito do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS a fim de que, a partir disso, se possa proceder com a análise individualizada de cada uma das despesas apontadas acima.

I - Do Conceito de Insumos

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

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nos 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da essencialidade. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão nº 9303003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

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

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial nº 1.246.317/MG, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

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

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

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

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

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

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

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

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

a) Despesas relativas ao controle de pragas

O primeiro item da discussão diz respeito às despesas relativas ao controle de pragas, as quais não tiveram o direito a crédito reconhecido diante do entendimento da fiscalização e da DRJ de que dado que há vedação legal para seu creditamento dentro desta sistemática de apuração, uma vez que *“o referido controle não pode ter sido aplicado ou consumido diretamente nos produtos destinados à venda”*, visto que teria *“finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama sanitização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final”*.

Por sua vez, a recorrente traz aos autos diversas normas emanadas pelo Ministério da Agricultura, Produção e Abastecimento (MAPA), bem como da ANVISA, que a obrigam a realizar intenso controle de pragas para que receba a autorização de produção e, posteriormente, consiga comercializar os produtos. Assim, em se tratando de indústria do setor de alimentos, os dispêndios realizados para garantir níveis mínimos de higiene e segurança sanitárias são parte indissociável de seu custo de produção, o que justifica o direito a crédito.

Assim, considerando que o entendimento da fiscalização de que as despesas creditáveis são apenas aquelas relacionadas ao produto final já foi superado para fins de PIS e COFINS, prevalecendo a interpretação de que os critérios de concessão se relacionam a verificação da essencialidade e/ou relevância da despesa para o referido processo produtivo, voto pela revisão da decisão de piso, de forma a reconhecer o crédito relativo a este ponto.

b) Frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa

No que concerne as despesas de frete de matérias-primas tributadas à alíquota zero ou com tributação suspensa, a DRJ manteve a glosa realizada pela fiscalização sob o argumento de que *“como tais insumos são adquiridos à alíquota zero, não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima. Isto porque se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima, como o frete ou seguro, pois a natureza da tributação incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal”*.

Em contrapartida, a recorrente defende que *“o r. acórdão recorrido deixou de analisar a verdade material de que os fretes de aquisição, são serviços prestados por pessoas*

diversas (dos vendedores dos produtos) e tributados, sem qualquer confusão com a tributação do produto adquirido”. E que houve “distorção sobre a interpretação dos arts. 280 e 299 do RIR/99”, uma vez que a prestação de serviços de transporte é contratação independente à compra dos insumos, de modo que o vendedor e o transportador são pessoas jurídicas diversas, sendo que o frete é operação tributada pelo PIS e pela COFINS, gerando direito ao crédito ao tomador de serviço, no caso, a ora recorrente.

Ora, entendo que assiste razão à empresa. Caso o frete fosse arcado pelo fornecedor e, portanto, fizesse parte do preço de venda, estaria correta a conclusão da fiscalização. Todavia, provado que tal despesa foi suportada pela recorrente, e tendo a mesma sido objeto de tributação, não se pode restringir o direito a crédito, sob pena de comprometer a vigência do princípio da não-cumulatividade. Se, em casos normais, o frete sobre a aquisição de insumos custeado pela empresa é passível de crédito, não há motivação para que seja tratado de forma diversa nos casos da matéria-prima não ser tributada, visto que a despesa e seu tratamento tributário não apresentam diferenças.

Assim, entendo que a decisão de piso mereça ser reformada para que o direito ao crédito sobre os fretes de matéria-prima, independente do regime de tributação imposto a estas, seja reconhecido.

c) Despesas com movimentação/transferência de mercadorias

A recorrente pleiteia também o reconhecimento de seu direito a crédito sobre a transferência de matéria-prima (arroz verde ou em casca) para seu depósito, - onde estão localizados os silos de armazenamento - que não foi reconhecido pela fiscalização por entender que tal despesa não se enquadra da hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 – a qual deve ser interpretada de forma literal por se tratar de desoneração tributária.

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

“Como já mencionado, a ora Recorrente tem como atividade econômica precípua a industrialização, a comercialização, a exportação e a importação de produtos de alimentação, principalmente o arroz.

Na sua atividade econômica, a ora Recorrente presta serviços de armazenamento do arroz “verde” em silos, bem como de secagem do arroz em casca ao produtor. Na quase totalidade das vezes, após a prestação desses serviços, o produtor negocia a venda do arroz em casca à própria Recorrente, visto que o produto já está armazenado nos silos da empresa.

Nessas aquisições, a ora Recorrente credita-se das despesas de fretes no transporte desse arroz para os seus silos, ou seja, de uma despesa que acabou se tornando um frete na aquisição do arroz em casca e, como tal, passa a fazer parte do custo do seu processo produtivo.

Dessa forma, essas despesas de fretes, como foram suportadas pela ora Recorrente e foram despendidas para transportar matéria-prima que acabou sendo por ela adquirida para ser empregada no seu processo produtivo, são creditadas por se enquadrarem como insumo, cuja definição de conceito é obtida da interpretação do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e do art. 290 e 299 do RIR/99.”

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

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

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

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

d) Despesas com pallets

A questão das despesas com pallets é tratada no acórdão da DRJ/POA de forma conjunta às despesas de transferência e armazenamento de mercadorias, avaliadas acima.

Igualmente, a fiscalização nega o direito a crédito sob a conclusão de que as despesas creditáveis são somente aquelas relativas à *“movimentação de mercadorias – serviços de carga e descarga – e que estão relacionadas a descarregamentos, carregamentos, desunitização, unitização, encaminhamento ou retirada de depósitos”*. De outra sorte, entende que *“as despesas com aluguel de pallets também não se confundem com despesas de armazenamento, 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”*, o que não seria essencial ao processo.

Deve-se reconhecer que a questão da concessão de crédito a despesas com pallets ainda é questão controversa e não pacificada neste Conselho. Assim, percebe-se que a verificação do direito depende de análise caso a caso, avaliando a essencialidade do *pallet* e sua forma de utilização.

No caso dos autos, a recorrente traz explicação clara de que os *pallets* não tem como única ou primordial função facilitar a movimentação da carga já embalada, mas de impedir o contato do produto final com o solo e, assim, evitar problemas de umidade, bolor e contaminações por insetos. Ademais, a utilização de pallets ou artefatos similares seria uma exigência do próprio MAPA, por meio da Portaria n. 269, motivo pelo qual restaria atendido o critério da essencialidade.

Assim, avaliando o caso concreto e havendo sido comprovado pela recorrente a necessidade da utilização dos *pallets* como forma de garantir a segurança e integridade dos produtos finais a serem comercializados, conforme disposto em norma técnica obrigatória, entendo que a glosa referente a este item deve ser revertida, reconhecendo-se o direito ao crédito.

e) Frete entre estabelecimentos da empresa

No que concerne ao frete entre estabelecimentos da própria empresa, duas situações distintas são objeto do pedido de creditamento: (i) o frete de produtos acabados; e (ii) o frete de material administrativo. Por serem situações diversas e que necessitam análises específicas, passa-se a abordar cada uma individualmente abaixo.

e.1) Frete de produtos acabados

No caso do frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, a discussão diz respeito ao entendimento da fiscalização – ratificado pela DRJ – de que este tipo de despesa não gera direito a crédito por não ser frete feito diretamente para a venda do bem ou produto (único caso autorizado). Tal entendimento é justificado sob as limitações trazidas pelo art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e na Solução de Divergência COSIT n. 11/2007.

Por sua vez, a recorrente defende que tais despesas estariam incluídas no conceito de insumo, sendo passíveis de creditamento, conforme consta em seu recurso voluntário:

“A Recorrente, como já mencionado acima, é pessoa jurídica de direito privado, do ramo da indústria, comércio, importação e exportação de alimentos, em especial o arroz. Para o regular desempenho de sua atividade, a Recorrente transfere os seus produtos para centros de distribuição de sua propriedade, a fim de obter melhores resultados, visto que devido às exigências do mercado, em não havendo estes centros para estocagem, tornar-se-ia inviável a venda de seus produtos para compradores das Regiões Sudeste, Centro-Oeste, Norte e Nordeste do País, bem como para as exportações de suas mercadorias.

Explica-se, os grandes consumidores dos produtos industrializados e comercializados pela Recorrente (basicamente supermercados), possuem uma logística que não mais comporta grandes estoques, devida à extensa diversidade de produtos necessários para abastecer suas unidades, bem como devido ao custo que lhes geraria a manutenção de locais com o fito exclusivo de estocagem, visto a alta rotatividade dos produtos em seus estabelecimentos.[...]

Portanto, sendo esta operação apenas um desdobramento da operação de venda, visto que a única razão da Recorrente manter esses centros de distribuição é justamente a questão da logística da venda, que em não havendo essa disponibilidade de produtos à pronta entrega, não ocorreria, estes créditos lhe são passíveis de serem tomados.”

Entendo que este Conselho já possui jurisprudência consolidada neste sentido, reconhecendo o direito da recorrente, conforme se verifica pelo julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais abaixo colacionado, o qual é bastante claro nas razões de decidir:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados

realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 - eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda - quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” - quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS Os fretes na transferência de matérias-primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto. PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

(CSRF. Acórdão n. 9303-005.155 no Processo n. 11080.723136/2009-10. Rel. Cons. Tatiana Migiyama. Dj 17/05/2017)

Desta feita, inexistindo ressalvas da fiscalização quanto à instrução probatória apresentada, mas tão somente à inclusão ou não de tais despesas no conceito de insumo para fins de creditamento, entendo que a decisão de piso merece ser reformada neste ponto, reconhecendo-se o direito da recorrente e, conseqüentemente, afastando-se as glosas realizadas.

e.2) Frete de material administrativo

Assim como no caso do frete de produtos acabados, a DRJ entendeu que a glosa realizada pela fiscalização para material administrativo foi correta, reafirmando seu entendimento de que o crédito seria devido tão somente quando é feito diretamente para a venda do bem ou produto.

Em seu recurso, a empresa afirma que seu direito a crédito está consubstanciado no seguinte contexto fático:

“Estas despesas de fretes foram realizadas com o propósito de transportar equipamentos administrativos para outras filiais da Manifestante, como computadores e mobiliário. Cabe lembrar que a ora Manifestante, além da atividade econômica de beneficiamento, também exerce as atividades de importação, comercialização e exportação, o que demanda uma estrutura administrativa para escoar a produção, seja através da comercialização pelo mercado interno, seja por meio da exportação.”

Entendo que, diferente do frete de produtos acabados, o frete de material administrativo não seja passível de creditamento, estando correto o entendimento da decisão de piso.

Ora, não há elementos nos autos que demonstrem que computadores e mobiliários são partes essenciais e/ou indispensáveis ao processo produtivo. Da mesma forma, as informações trazidas sequer permitem concluir que tais materiais são utilizados pelos setores responsáveis pela linha de produção em questão. Assim, por se tratar de meros materiais de escritório e que, em tese, podem ser utilizados de forma indiscriminada por diversos setores da empresa, entendo que não restam caracterizadas as exigências legais para o creditamento.

f) Aluguéis de veículos e despesas com taxi executivo

A recorrente defende também o direito a crédito sobre despesas com aluguéis de veículos para deslocamento de seus representantes comerciais e funcionários e com taxi executivo, as quais seriam despesas mensais e estritamente vinculadas à sua atividade comercial.

No entendimento da fiscalização, tais despesas não se enquadram nas hipóteses de creditamento previstas pela legislação, não sendo possível alargar sua aplicação a casos não expressamente previstos. Por sua vez, a recorrente defende que:

“o entendimento fazendário não deve prevalecer, pois o inciso IV, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 ao prever o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, não fez qualquer limitação ao conceito de máquinas e equipamentos, apenas condicionou que os mesmos fossem locados com a finalidade de que fossem utilizados nas atividades da empresa.

O dispositivo legal em comento, ao prever a expressão “máquina”, não estabeleceu a sua definição ou restrição ao seu alcance, de modo que é perfeitamente cabível o enquadramento de veículos automotores ao significado de máquina.

Por conseguinte, a única restrição contida no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/02 é de que as máquinas alugadas tenham como finalidade a sua utilização na atividade econômica da empresa.”

Entendo que não assiste razão à recorrente. Ainda que existam veículos próprios a realização do processo produtivo, os quais possuem funções específicas para manusear e transportar mercadorias – e que, portanto, enquadram-se no conceito de máquinas e equipamentos –, este não é o caso dos autos.

Não se pode equiparar o conceito de veículos destinados ao transporte de passageiros ao de máquinas e equipamentos. Tampouco resta demonstrado nos autos que tais despesas estariam relacionadas ao processo produtivo, motivo pelo qual entendo que a decisão de piso foi correta e merece ser mantida.

g) Aluguel de contenedores de entulho/resíduos

Em seu acórdão, a DRJ agrupou sob um mesmo item a análise e conclusão sobre as despesas com aluguel de veículos e de contenedores de entulho e resíduo, concluindo pela correção da glosa em razão da ausência de autorização expressa em lei para o creditamento.

Entendo que são despesas diversas e que deveriam ter sido analisadas separadamente. Isto porque, enquanto não se pode concluir que veículos de passageiros se enquadrem na categoria de máquinas e equipamentos, o mesmo não resta claro para os contenedores de entulho/resíduos.

A meu ver, dependendo da atividade industrial do contribuinte e das normas a que se sujeita, seria sim, em tese, possível o creditamento. Não obstante, entendo que tal conclusão não possa ser aferida dos presentes autos por questão de carência probatória.

Conforme de verifica nos autos, apesar da empresa informar que tais equipamentos se referem a aluguéis de contenedores de entulho/resíduo, não resta claro para que área da empresa e/ou linha de produção os mesmos são alocados. Da mesma forma, as normas que cita como fundamento para as despesas são genéricas e servem para a empresa como um todo, o que não permite concluir que se trata de regra específica para o processo produtivo em questão.

Além disso, a própria empresa se contradiz ao afirmar que se trata de aluguel de equipamento, para depois afirmar que se trata de despesa cuja parte mais significativa se referiria aos serviços de coleta de entulho – o que não seria sinônimo de despesa com tratamento de resíduos.

Assim, considerando que as notas fiscais apresentadas são genéricas e impedem a devida conclusão sobre como tais despesas são alocadas e a que título, entendo que não restam preenchidas as exigências legais para concessão do crédito, motivo pelo qual voto pela manutenção da glosa.

h) Aluguel de guinchos para montagem de máquinas e equipamentos

A recorrente discorre também sobre seu direito a crédito sobre despesas relativas a aluguel de guinchos para montagem de máquinas e equipamentos utilizados em obras da empresa, o qual foi rejeitado pela fiscalização e pela DRJ pelos mesmos fundamentos dos contenedores de resíduos/entulhos.

Não obstante, em sede de recurso voluntário, a empresa busca explicar as razões específicas que embasariam seu direito, discorrendo que os guinchos estão diretamente ligados à realização de seu processo produtivo:

“As notas fiscais emitidas pela Irmãos Dittgen correspondem à locação de guinchos, ou à prestação de serviço de guincho para a montagem de máquinas e transportes de máquinas ou partes das máquinas, utilizadas na construção de usina de parbo e na obra da termoeletrica.

Dessa forma, as despesas relacionadas aos guinchos tem como propósito a montagem de máquinas a serem utilizadas no processo produtivo e, portanto, seja pelo inciso IV ou pelo inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, deve ser reconhecido como legítimo o creditamento destas despesas.”

Ora, não restam dúvidas que o produto final da recorrente, arroz comercializado no mercado, necessita passar por processo de beneficiamento em usina, o que justifica as despesas relacionadas a este item. Neste sentido, a empresa juntou aos autos extenso laudo

técnico explicando as etapas de produção e seus desdobramentos de forma a afastar dúvidas sobre sua vinculação ao processo produtivo.

Quanto aos guinchos utilizados para a termoelétrica construída pela empresa, entendo que a questão mereça ainda mais cuidado. Isto porque, deve-se verificar o propósito da obra e quais linhas produtivas a mesma abastece, a fim de que se evite permitir o crédito sobre despesas não relacionadas a produção ora avaliada, ainda que não tenham sido apresentados muitos esclarecimentos nos autos.

No entanto, o ponto central quanto as despesas descritas nesse item, ainda que legítimas, é que essas foram pleiteadas e registradas de forma equivocada, o que inviabiliza a homologação pleiteada. Isto porque a recorrente defende seu direito ao crédito com base no inciso VI do art. 3º da Lei 10.833/03, enquanto despesas relativas a “*aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa*” (grifo nosso).

Avaliando as despesas em questão, verifica-se que não se trata de aluguel de máquina/equipamento a ser utilizado no processo produtivo em si, tal qual dispõe o inciso em questão, mas de guincho que será utilizado para que tais máquinas/equipamentos sejam devidamente instalados e utilizados. Ou seja, trata de despesa com obras e montagem da fábrica, o que não é abarcada por este inciso e sequer pode ser creditada de forma direta e em parcela única.

Diante disso, verifica-se que tais despesas não estão relacionadas com processo produtivo em si, mas com a instalação e montagem do ativo imobilizado, motivo pelo qual verifica-se que as despesas foram contabilizadas e creditadas de forma equivocada pela recorrente, o que enseja a manutenção da glosa.

II – Da correção pela taxa SELIC

Com relação ao pedido de correção monetária e incidência da taxa Selic, a DRJ defende sua impossibilidade em face à expressa vedação por dispositivo legal, Lei 10.833/2003, rebatendo ainda as jurisprudências trazidas pela recorrente sob o argumento de que “*se tratam de decisões isoladas, que não se enquadram ao caso em exame e nem vinculam o presente julgamento, podendo cada instância decidir livremente, de acordo com suas convicções. Além disso, tratam-se de precedentes que não constituem normas complementares, não têm força normativa, nem efeito vinculante para a administração tributária, pela inexistência de lei nesse sentido, conforme exige o art. 100, II, do CTN*”.

Por sua vez, a recorrente argumenta que não pode o contribuinte suportar o ônus decorrente de ato da fiscalização, de reter os seus créditos líquidos e certos como forma de garantir o parcelamento e, quando ressarcir, disponibilizar os créditos à empresa, sem a devida correção monetária. E busca fundamentar o direito no entendimento do STJ, consolidado por meio da Súmula n. 411, de que é devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrentes de resistência ilegítima do Fisco, devendo ser aplicado analogamente para as contribuições.

Em meu entendimento pessoal, concordo que há lógica e razoabilidade nos argumentos trazidos pela recorrente, mas preciso concordar com a fiscalização no sentido de que inexistente previsão legal para suportar sua pretensão, tampouco decisão das Cortes Superiores

dentro da dinâmica dos recursos repetitivos que confirmem tal direito. Portanto, concluo que a decisão de piso pela não aplicação da correção deva prevalecer.

Diante do exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário e, no mérito, pelo seu parcial provimento para reconhecer o direito a crédito sobre despesas de controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa, frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e despesas com pallets.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias

Voto Vencedor

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator Designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Fernanda Vieira Kotzias, ousa dela discordar em relação à possibilidade de tomar créditos de PIS e de COFINS nos dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Com efeito, não há como entender que este frete estaria caracterizado como "frete na operação de venda", pois a venda ainda nem sequer ocorreu. Trata-se apenas de uma movimentação de produtos por questões logísticas, de praticidade e de tempo, a fim de deixá-los mais próximos do mercado consumidor (clientes).

Portanto, não se trata de uma movimentação por conta de uma venda realizada. Apesar de afirmar que se trata de uma etapa da operação de venda, o Recorrente não apresenta qualquer prova de que a venda dos produtos transportados já tenha ocorrido. Não foram trazidas aos autos notas fiscais de venda nem conhecimentos de transporte que pudessem comprovar que os bens movimentados já estavam vendidos anteriormente.

Em relação à alegação de que este serviço deve ser caracterizado como insumo por se enquadrar nos conceitos de essencialidade e relevância, deve-se ter em conta que tal 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:

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.

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

O conceito de essencialidade e de relevância pode ser extraído do voto da Min. Regina Helena Costa, no julgamento deste REsp nº 1.221.170/PR, cujos fundamentos foram adotados pelo Relator em sua decisão:

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.

(...)

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, 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.

(...)

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que toda a análise sobre os bens 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, como logística, possam gerar crédito, **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, também gerariam créditos.**

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de **produto já acabado**, não há como tratar este serviço como insumo do processo

produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado. Diferentemente seria a situação caso se referisse a fretes de **produtos em elaboração**, por exemplo, remetidos para industrialização por encomenda, uma vez que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo.

Neste sentido, as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

4. Agravo regimental desprovido.

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

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

(...)

III. Na forma da jurisprudência dominante e atual do STJ, "as despesas de frete (nas operações de transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa) não configuram operação de venda, razão pela qual não geram direito ao creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade" (STJ, REsp 1.710.700/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/11/2018). (...)

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

V. Não se aplica ao caso, por ausência de similitude fática, a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.215.773/RS (Rel. p/ acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 18/09/2012), pois, além de esse precedente não ter abordado a questão objeto dos presentes autos, **o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 permite o creditamento das despesas de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor", diferentemente do caso concreto, em que não se verifica operação de venda.**

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

Incide, na espécie, o teor da Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado."

ii) Agravo em Recurso Especial nº 874.800-SP. Relator: Ministro Francisco Falcão. Data da Publicação: 16/10/2019.

No caso, o Tribunal a quo adotou o fundamento de que não há direito ao creditamento a título de contribuição ao PIS e de COFINS de despesas, insumos, custos e bens, que não sejam expressamente previstos nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, ou que não estejam relacionados diretamente à atividade da empresa.

(...)

Sobre a apontada violação aos arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o recurso especial não comporta provimento.

Com efeito, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.**

A propósito:

(...)

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", **não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de**

insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. 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.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no AgInt no REsp 1763878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2019, DJe 01/03/2019)

iii) Recurso Especial nº 1.745.345-RJ. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Data da Publicação: 18/06/2019.

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido: (...)

iv) Recurso Especial nº 1.712.896-SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data da Publicação: 28/05/2018.

A recorrente, nas razões do Recurso Especial, alega que ocorreu violação dos arts. 3º, I, II e IX, e 15 da Lei 10.833/2003 e do art. 3º, caput, I e II, da Lei 10.637/2002. Defende, em suma, ter direito de descontar do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da venda de suas mercadorias os créditos referentes às despesas com armazenagem e frete suportados nas transferências entre seus estabelecimentos.

(...)

Decido.

Os autos foram recebidos neste Gabinete em 14.2.2018.

A irresignação não merece prosperar.

O entendimento do acórdão recorrido está em consonância com a orientação do STJ. 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 CONFINS. À guisa de exemplo, na hipótese dos autos, bem decidiu a Corte de origem ao afastar os custos de frete das despesas passíveis de compensação com as contribuições em debate.

Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes: (...)

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 10.637, de 2002 e Lei 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.

Com base neste entendimento, decidiu a Turma, em voto de qualidade, por negar provimento ao recurso voluntário em relação a este tópico específico.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Fernanda Vieira Kotzias, ousou dela discordar quanto à possibilidade de apurar créditos de PIS/COFINS em relação ao frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa.

Inicialmente, tendo em vista que o presente processo tem por objeto verificar se determinadas aquisições do sujeito passivo se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual o conceito de insumos a ser utilizado e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto a este conceito.

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:

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.

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

O conceito de essencialidade e de relevância pode ser extraído do voto da Min. Regina Helena Costa, no julgamento deste mesmo REsp nº 1.221.170/PR, cujos fundamentos foram adotados pelo Relator em sua decisão:

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.**

(...)

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, 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.

(...)

Todavia, **a aferição da essencialidade ou da relevância** daqueles elementos na cadeia produtiva **impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória,** providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que toda a análise sobre os bens 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 com a aquisição de insumos **é dispêndio realizado antes de iniciada qualquer etapa do processo produtivo do adquirente.** Os insumos são transportados do fornecedor ao adquirente, que os recebe, armazena, e, em determinado momento, os encaminha para o setor de produção, onde se iniciará o seu processamento. Logo, são despesas com logística de compra, que

Deve ser ressaltado que o frete nas aquisições de insumos, **considerado de forma isolada,** não gera créditos de PIS e de Cofins, por absoluta falta de previsão legal, ao contrário da aquisição dos insumos propriamente dita, cuja previsão se encontra no art. 3º, inciso II, 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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

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)

Observe-se, da mesma forma, 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 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”.

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 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 “frete na operação de compra/aquisição de insumos).

O procedimento que o contribuinte deve realizar é acrescer o custo 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.

Neste sentido entendeu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.632.310/RS:

i) Recurso Especial nº 1.632.310/RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Data da Publicação: 15/12/2016.

2. **Caso em que pretende a empresa** - distribuidora/varejista de combustíveis, contribuinte de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos submetidos à alíquota zero pelas receitas auferidas na venda de combustíveis, **creditar-se pelo valor do frete pago na aquisição dos combustíveis** junto às empresas produtoras/importadoras dos mesmos, ou empresas distribuidoras/varejistas antecedentes na cadeia, estando as empresas produtoras/importadoras sujeitas a uma alíquota maior dos referidos tributos (tributação monofásica) e as demais à alíquota zero.

3. Com efeito, à luz do princípio da não cumulatividade, **e considerando que o frete (transporte) integra o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda** (regra estabelecida pelo art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99), o creditamento pelo frete pago na aquisição (entrada) somente faz sentido para a segunda empresa na cadeia se esse mesmo frete, como receita, foi tributado por ocasião da exação paga pela primeira empresa na cadeia

(receita da primeira empresa) quando vendeu a mercadoria (saída) e será novamente tributado na segunda empresa da cadeia como receita sua quando esta revender a mercadoria (nova saída). Assim, com a entrega do creditamento, o frete sofrerá a exação somente uma única vez na cadeia, tornando a tributação outrora cumulativa em não cumulativa.

(...)

6. Desse modo, **se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica**, conforme o reconhecido pela lei e jurisprudência, **certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum**, visto que, como já mencionamos, o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime.

7. **Se o frete, por força de lei** (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) **é componente do custo de aquisição**, via de regra, no regime de tributação não-cumulativa, **o frete pago pelo revendedor na aquisição (entrada) da mercadoria para a revenda gera sempre créditos para o adquirente, não pelo art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003, mas pelo art. 3º, I, primeira parte, da mesma Lei n. 10.833/2003**. Aí, data vênua, o equívoco e incoerência do precedente REsp. n. 1.215.773-RS com os demais precedentes desta Casa, pois além de pretender criar um tipo de creditamento que já existia o estendeu para situações dentro do regime de substituição tributária e tributação monofásica sem analisar a coerência do crédito que criou com esses mesmos regimes.

8. O citado REsp. n. 1.215.773-RS não se aplica ao caso concreto. Isto porque, além de o precedente não ter examinado expressamente a questão referente aos casos de substituição tributária e tributação monofásica como a do presente processo (a situação do precedente foi a de substituição tributária mas sequer houve exame expresso disso, o que, data vênua, explica o equívoco da posição adotada), **a parte final do art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003 evidencia que o creditamento pelo frete na operação de venda somente é permitido para os casos dos incisos I e II do mesmo art. 3º, da Lei n. 10.833/2003**, casos estes que excepcionam justamente a situação da contribuinte já que prevista no art. 2º, § 1º, da Lei n. 10.833/2003 (situações de monofasia).

Nesse mesmo sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao julgar Recurso Especial deste mesmo contribuinte (SLC ALIMENTOS S/A), conforme Acórdão nº 9303-005.156, Sessão de 17/05/2017:

Conforme relatado **o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos**. Porém como veremos mais a frente não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.

(...)

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

Neste sentido destaco alguns trechos do voto vencido do acórdão recorrido, os quais espelham bem o meu entendimento a respeito do assunto:

(...)

Conforme já registrado alhures, repita-se, **sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS)** referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, **somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo**, salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS), **somente em duas situações é possível creditar-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS:**

1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;

2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

Se o frete pago pelo adquirente (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) compõe o valor do custo de aquisição do insumo e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do frete se agrega ao custo de aquisição do insumo. Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de aquisição do insumo a alíquota prevista no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). É o que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos:

(...)

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por determinação legal contida no Art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).

(...)

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço. Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, **em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compondo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal**, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução.

Posteriormente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reiterou sua jurisprudência:

i) Acórdão nº 9303-009.195, Sessão de 17/07/2019.

Nos termos do REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos, assim como a interpretação dada a este pela Administração Tributária, veiculada no Parecer COSIT 05/2018, assente que:

a) o “critério da essencialidade diz com (...)

b) já o critério da relevância “é (...)

(...)

Contudo, em relação ao frete de aquisição de mercadorias (insumos) de produtos com alíquota zero é de ser provido o especial fazendário.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Como visto, o recorrido aplicou o entendimento de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte.

Conforme relatado, o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos. Porém, não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.

(...)

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

ii) Acórdão nº 9303-006.871, Sessão de 12/06/2018.

Mérito

Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, **entendo que a legislação** que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins **trouxo uma espécie de numerus clausus em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento**, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso.

(...)

O gasto que a empresa considerou passível de ser agregado ao custo do insumo empregado em seu processo produtivo está identificado na decisão recorrida, tal como já foi explicitado no preâmbulo do vertente acórdão, como transporte, por “tubovias”, do porto até a fábrica.

(...)

Ou seja, **não é difícil perceber que o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está, sem dúvida, compreendido no custo de aquisição desses insumos.**

Levando-se em conta os critérios contábeis aceitos e a própria legislação tributária aplicável, tomando por base as informações disponíveis nos autos, não vejo razão para que esse dispêndio com o pagamento de serviços prestados por terceiros para o transporte até a fábrica, por Tubovia, de insumos importados e efetivamente empregados no processo produtivo da indústria, seja desconsiderado para efeito de apuração do custo de aquisição desses insumos.

Assim, uma vez que essa instância recursal tenha por competência dirimir dúvidas acerca da correta interpretação da legislação tributária, entendo que a decisão deve ser pelo reconhecimento do direito à agregação de gastos da natureza dos que aqui se trata ao custo final de aquisição dos insumos empregados no processo produtivo da empresa.

Isto posto, necessário, contudo, destacar uma questão que parece ter passado à margem da decisão recorrida.

Conforme a própria recorrente já afirmava em sede de manifestação de inconformidade (e-folhas 43 e segs), **o produto importado é contemplado por benefício fiscal que reduziu a zero a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins**. Observe-se.

(...)

Ora, como é de sabença, **os insumos que não são onerados pelas Contribuições não dão direito ao crédito** no sistema de apuração não cumulativo instituído pelas Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Como pretendo ter deixado claro até aqui, o que se debate nos autos não é se os gastos com transporte, por Tubovia, da matéria-prima importada até as dependências da empresa trata-se ou não de um insumo aplicado no processo produtivo de fabricação de adubos e fertilizantes, mas se esses dispêndios podem ser agregados ao custo de aquisição do ácido sulfúrico e do ácido fosfórico (e outros quaisquer que sejam pelo mesmo meio de transporte conduzidos), esses, sim, insumos utilizados na fabricação do produto final. Como se viu, a priori, com base nas informações disponíveis, podem, contudo, no caso concreto, **essa decisão**, de cunho eminentemente jurídico, **não tem qualquer repercussão na solução da lide, pois os valores correspondentes terminam por ser acrescidos ao custo de um insumo que não dá direito ao crédito**.

Igualmente nesse sentido decidiu, por unanimidade, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao julgar Recurso Voluntário deste mesmo contribuinte (SLC ALIMENTOS S/A), conforme Acórdão nº 3003-000.101, Sessão de 23/01/2019:

Conforme relatado, o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos.

(...)

Na atividade comercial, compra e revenda de mercadorias, e na atividade industrial, fabricação de produtos para venda, as despesas com fretes nas aquisições das mercadorias vendidas e dos insumos (matéria-prima, embalagem e produtos intermediários), quando suportadas pelo adquirente, integram o custo de suas vendas e o custo industrial de produção, nos termos do art. 13, caput, § 1º, "a", do Decreto-lei nº 1.598/1977, assim dispondo:

(...)

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

São estas as considerações que gostaria de apresentar nesta Declaração de Voto. Meu entendimento, entretanto, restou vencido na turma.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares