



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

**CARF**

<b>Processo nº</b>	11080.917963/2011-89
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3402-009.658 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	24 de novembro de 2021
<b>Recorrente</b>	YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

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 do 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.

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 nas Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, permite o desconto de créditos vinculados a despesas com frete, porém exclusivamente referente às operações de venda, não contemplando 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 (não podendo mais ser caracterizado como insumo) e a operação de venda ainda não ocorreu, sendo tais movimentações de mercadorias realizadas apenas para atender a necessidades logísticas ou comerciais.

PIS E COFINS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS. O crédito presumido de ICMS configura incentivo governamental voltado à redução de custos, com vistas aos interesses econômicos e sociais dos estados-membros da Federação, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não caracteriza hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

**CRÉDITOS DE PIS/COFINS. RESSARCIMENTO. TAXA SELIC.  
AFASTAMENTO DA SÚMULA CARF N° 125. DECISÃO JUDICIAL.  
APLICAÇÃO.**

Segundo a Súmula CARF n. 125, por expressa vedação legal, não incide atualização monetária sobre créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10. 833, de 2003. Entretanto, o contribuinte sendo portador de decisão judicial que lhe garante a referida atualização monetária, esta deve ser observada pela Administração Pública, afastando o enunciado sumular do CARF em sentido contrário.

Acordam os membros do colegiado em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por maioria de votos: (i.1) para manter a glosa de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Vencidas as Conselheiras Thais de Laurentiis Galkowicz, Cynthia Elena de Campos e Maysa de Sá Pittondo Deligne. (i.2) para dar provimento ao recurso para não admitir o Crédito presumido de ICMS como receita tributável. Vencidos os Lázaro Antonio Souza Soares, Marcos Antônio Borges (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo. (ii) por unanimidade de votos, para estornar as glosas de frete de matéria prima e embalagem e reconhecer o direito à correção monetária dos pedidos de ressarcimento de créditos de PIS/COFINS pela taxa Selic, contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, que é de 360 dias (art. 24 da Lei n. 11.457/2007). Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-009.656, de 24 de novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 11080.917962/2011-34, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

## **Relatório**

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

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre, que negou provimento à manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra despacho decisório, emitido em [...], pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre – RS, que deferiu parcialmente **pedido de resarcimento/compensação (PER/Dcomp), relativo ao saldo credor de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não cumulativa**, oriundo de [...], com base no disposto no art. [...] da Lei nº [...], analisado no período de [...].

Em decorrência do crédito reconhecido ter se revelado insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, houve a homologação parcial da compensação declarada. O detalhamento da análise do crédito foi disponibilizado ao contribuinte em Informação Fiscal constante dos autos, a qual integra o despacho decisório.

**Em síntese, o procedimento fiscal aponta que o contribuinte incluiu, indevidamente, na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, fretes sobre transferências de produto acabado, fretes sobre transferências de embalagens e fretes sobre transferências de matéria-prima.** No caso, considera que o conceito de frete não pode ser estendido e abranger todo e qualquer frete que gera despesa necessária para a atividade da empresa. Desta forma, concluiu que o valor do frete contratado de pessoa jurídica domiciliada no país para a simples transferência de matérias-primas e embalagens entre os estabelecimentos industriais do contribuinte, não integra a operação de compra e o custo de aquisição das mercadorias para a produção, portanto não podem ser considerados insumos, não podendo ser utilizados na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Da mesma forma, 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.

**Acrescenta, ainda, que o contribuinte não ofereceu à tributação as receitas decorrentes de crédito presumido de ICMS.** No caso, considera que o incentivo fiscal relativo ao crédito presumido de ICMS, constitui, para os fins da legislação tributária federal, subvenção corrente para custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, visto tratar-se de receita para a qual não há expressa previsão legal de exclusão ou isenção.

O recorrente foi cientificado em [...] e entregou em [...] sua manifestação de inconformidade, tempestivamente, na qual discorda da glosa parcial, alegando, em síntese:

- Quanto aos descontos outorgados no ICMS, argumenta que na verdade se tratariam de descontos outorgados pelos Estados no ICMS a pagar, o que não geraria receita, pois não se tratariam de créditos nem de faturamento, mas tão somente corresponderiam à anulação de 75% do débito de ICMS relativo às saídas tributadas da empresa. Considera que a solução da questão passaria necessariamente pela atual orientação do STF, transcreve decisão da Suprema Corte, cita a proposta de súmula vinculante nº 22 que trata este tema, cita, também, jurisprudência do STJ, do TRF/4, bem como doutrina e decisões do CARF.

Reitera que se trataria de mero desconto no ICMS, sem mutação patrimonial, sem receita e sem faturamento, sobre o qual não caberia incidir as contribuições PIS e COFINS. Comenta que de longa data contribuintes e fisco vem travando uma batalha sobre tais conceitos, defende que o ICMS também seria um imposto não cumulativo e que não integra a receita da empresa, ressalta que o conceito constitucional de receita não englobaria a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo das duas contribuições. Conclui, então, que no caso não se trataria de acréscimo de riqueza ou de patrimônio, mas de mero desconto de ICMS, lançado contabilmente como crédito presumido apenas porque se lançou previamente o total do ICMS das saídas do respectivo mês.

**- Quanto ao transporte *intercompany* de mercadoria em sentido amplo e o conceito de insumo,** discorre sobre as dimensões continentais do Brasil e comenta sobre a importância que o agro-negócio teria para o país. Reclama que haveriam graves e conhecidas deficiências em toda a cadeia logística, como problemas na infra-estrutura portuária, rodoviária e hidroviária, que prejudicariam o escoamento da produção brasileira. Cita diversos municípios nos quais possuiria filiais, considera natural a remessa de mercadorias entre essas unidades, bem como entende perfeitamente razoável considerar que tais remessas, sejam de produto acabado, sejam de matéria prima, devam ser incluídas nos cálculos de formação do preço respectivo, logo se tratariam de autêntico custo de produção.

**Afirma que se tratariam de despesas essenciais e indispensáveis à atividade da empresa,** logo, os custos destes transportes deveriam integrar a rubrica do insumo. Conclui que as hipóteses de "insumos" passíveis de constituição de crédito de PIS e COFINS, prescritas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, não seriam taxativas, pois sua própria redação seguiria um padrão exemplificativo e porque deixariam de prever notórias despesas inerentes e necessárias à atividade empresarial, conclusão essa obtida - como impõe nosso ordenamento jurídico - a partir da interpretação dessas regras conforme a Constituição Federal. Argumenta que se o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento e se o considerável aumento das alíquotas foi supostamente neutralizado pela concessão de créditos, estes deveriam ser calculados sobre a totalidade dos custos/despesas inerentes à atividade da pessoa jurídica, sob pena de aumento excessivo da carga tributária, o que afrontaria aos ditames constitucionais vigentes, em especial a não-cumulatividade, confisco e isonomia.

Defende que a interpretação da não-cumulatividade, conforme a Constituição, levaria ao reconhecimento do direito de crédito em relação à todas as despesas necessárias à produção do resultado econômico, inclusive aquelas referentes ao frete de mercadorias *intercompany*. Salienta que, conforme a Constituição, poderia-se verificar que as enumerações legais das possibilidades de apropriações de crédito seriam apenas exemplificativas.

**- Quanto ao transporte *intercompany* de matéria prima e embalagens, novamente sustenta que este frete integraria o custo da produção e portanto daria direito ao crédito de PIS e COFINS.** Comenta que a base de cálculo para a apropriação destes créditos autuados seria majoritariamente referente a custos com fretes de matéria prima. Reclama que o despacho decisório não distinguiria transporte de matéria prima e de produtos acabados, observa que a matéria prima e as embalagens seriam insumos, logo, o mesmo direito ao crédito deveria valer para o transporte respectivo, o qual além de acessório, integraria o processo industrial e seria indispensável à manutenção da empresa. Exemplifica que a remessa de matéria-prima, de uma unidade uma Porto Alegre - RS para outra unidade em Olinda - PE, geraria despesa que se agregaria 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.

**- Quanto ao transporte *intercompany* de produto acabado, argumenta que a Lei nº 10.833/2003, Art. 3º, IX e 15, II, autorizaria a apropriação de créditos de PIS/COFINS referentes às despesas com fretes na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.** Neste sentido, defende que o transporte de produto acabado entre unidades da mesma empresa, desde que destinado à venda, geraria o mesmo direito ao crédito de que o contribuinte poderia se apropriar acaso a unidade remetente realizasse a venda diretamente. Isso decorreria principalmente da isonomia tributária e das peculiaridades do Brasil, país enorme e com as deficiências de infra-estrutura já mencionadas.

Alega, novamente, que possui unidades produtivas em diversos municípios do país e que ao transportar a mercadoria até tais unidades pelo país, arcaria com um montante considerável de gastos com frete, em razão das particularidades da péssima logística do país. Exemplifica que não se poderia exigir que a empresa produza, no Maranhão, o fertilizante de que já dispõe estocado no Rio Grande do Sul.

Neste sentido, conclui que o valor desse frete, em hipótese de venda direta pela unidade de Porto Alegre ao comprador no Maranhão, constituiria base de cálculo para apropriação de créditos de PIS e de COFINS. Logo, considerando que o frete da venda direta, pela matriz ao cliente geraria direito a apuração de crédito de PIS e COFINS, seria inevitável concluir que o frete parcial a unidade em outro estado deveria gerar o mesmo direito, se a mercadoria acaba sendo vendida pela unidade destino.

Novamente defende que se trataria de etapa essencial a atividade econômica da pessoa jurídica e, portanto, os gastos correlatos deveriam ser computados no cálculo dos créditos. Também reclama que não se poderia considerar que esse tipo de operação seja excluída do conceito legal de insumo, haja vista que as Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 em momento algum externariam tal conceituação. Cita solução de consulta proferida pela RFB para amparar seus argumentos. Conclui então que o procedimento adotado estaria de acordo com o art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/03.

Encerra com os pedidos de que seja provida a sua manifestação de inconformidade para que seja reconhecido o seu direito a constituir e descontar créditos de PIS e COFINS referentes aos fretes mencionados na Informação Fiscal, bem como que sejam excluídos da base de cálculo destas contribuições os créditos de ICMS referidos na Informação Fiscal. Requer, ainda, que seja deferida a ulterior produção de mais provas.

O julgamento da manifestação de inconformidade resultou em acórdão cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, reprimindo os argumentos de sua manifestação de inconformidade, bem como alegando a existência de nulidade no acórdão recorrido e no trabalho fiscal.

É o relatório.

## Voto

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

Quanto à admissibilidade, preliminar e mérito, à exceção do frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, transcreve-se o entendimento majoritário da Turma, consignado no voto do relator do processo paradigma<sup>2</sup>.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

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

<sup>2</sup> Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

## **1. Nulidade do despacho decisório e Princípio da verdade material**

A Recorrente brada pela decretação de nulidade do trabalho fiscal, o qual teria sido superficial e não devidamente motivado para apurar as inconsistências que menciona.

Contudo, em análise do despacho decisório guerreado (fls 33) e das informações fiscais (fls 36), percebe-se que este se encontra devidamente motivado, apresentando de forma clara as razões da autoridade fiscal. Não por outra razão a Recorrente pode compreender minuciosamente a matéria tratada pela Fiscalização, e, por conseguinte, apresentar sua defesa administrativa a respeito de todas as questões ora sob julgamento.

Assim, inexiste nulidade a ser sanada, no que diz respeito ao preceito do artigo 59, incisos I e II do Decreto 70.235/72, segundo o qual são nulos somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

## **2. Nulidade da decisão da DRJ**

Entende a Recorrente que seria nula a decisão da DRJ não ter avaliado assuntos apresentados em sua manifestação de inconformidade.

Contudo, o acórdão recorrido argumenta, de maneira devidamente fundamentada nas provas produzidas nos autos, seu entendimento a respeito do direito pleitado. Não foram deixados de lado quaisquer questões apresentadas pela Recorrente, mas simplesmente elas não foram consideradas como garantidores do crédito das Contribuições requeridas. Em outras palavras, a DRJ entende que fretes intercompany não dão direito ao crédito do PIS/COFINS, e assim proferiu sua decisão. A discordância a respeito desse entendimento é questão de mérito a ser avaliada no decorrer do presente Acórdão.

Portanto, também essa preliminar de nulidade deve ser afastada.

## **3. Crédito presumido de ICMS enquanto receita tributável**

Inicialmente cabe destacar que, diferentemente de outros casos da Recorrente que encontram-se sob minha relatoria, nestes autos a autoridade fiscal em nenhum momento motivou seus atos sob o argumento de existência de “cessão onerosa de crédito de ICMS”, como afirma a Contribuinte em sua defesa.

No presente caso, a motivação foi apresentada nos seguintes dizeres (fls 38 e 39):

A interessada não ofereceu à tributação as receitas decorrentes de crédito presumido de ICMS. O incentivo fiscal relativo ao crédito presumido de ICMS, constitui, para os fins da legislação tributária federal, subvenção corrente para

custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, visto tratar-se de receita para a qual não há expressa previsão legal de exclusão ou isenção.

Ou seja, aqui a questão a ser debatida é a natureza jurídica do crédito presumido de ICMS, outorgado pelo Rio Grande do Sul, no valor de 75% do ICMS devido em razão de suas operações, conforme o Termo de Acordo juntado ao recurso voluntário.

Pois bem. A Contribuição ao PIS e a COFINS, sob a modalidade de regime não-cumulativo (tal qual ocorre com a apuração efetuada pela Recorrente), têm por fato gerador o faturamento mensal, assim entendido a totalidade das *receitas auferidas* pelo contribuinte, independentemente da denominação ou classificação contábil, conforme se depreende dos artigos 1º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Adicionalmente, traçando a delimitação de quem são os contribuintes dos referidos tributos, as leis acima apontadas dispõem, respectivamente:

Lei nº 10.637/02:

“Art. 4º O contribuinte da contribuição para o PIS/Pasep é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.” (g.n.)

Lei nº 10.833/03:

“Art. 5º O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.” (g.n.)

Tais disposições têm como fundamento de validade a norma de competência esculpida no artigo 195, inciso I, alínea “b” da Constituição,<sup>3</sup> a qual prescreve que a Contribuição ao PIS e a COFINS incidirão sobre a receita ou o faturamento, que são, portanto, os fatos econômicos ou manifestações de riqueza tributáveis pelas contribuições em apreço.

Vale destacar que os conceitos de receita e faturamento não podem ser livremente manipulados pelo legislador, devendo manter coerência com seu conteúdo semântico na ordem econômica, nos moldes do artigo 110 do Código Tributário Nacional (“CTN”).<sup>4</sup> Nesse sentido já se consolidou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (“STF”) ao declarar a constitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, de 27 de novembro de 1998 (“Lei nº 9.718/98”) nos RE nº 357950/RS, RE nº 358273/RS e RE nº 346.084/PR.

Retomando os dispositivos supracitados, pela sua simples leitura é possível verificar que a *receita auferida* pela pessoa jurídica compõe a

<sup>3</sup> “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998](#)) (...)

b) a receita ou o faturamento; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998](#)).

<sup>4</sup> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

hipótese de incidência de ambas as contribuições, sendo esta receita aquilo que efetivamente representa *um acréscimo patrimonial em sua conta, decorrente do exercício da atividade econômica* e que apresenta caráter de definitividade.

Neste sentido, verifica-se a lição de José Antônio Minatel,<sup>5</sup> ao tratar da natureza jurídica da receita:

“Auferir receita é conduta que evidencia e viabiliza a obtenção de ingresso, materializada pela entrada de recursos financeiros remuneradores dos diferentes negócios jurídicos da atividade empresarial.”

Assim, fica claro que somente os valores incorporados definitivamente ao patrimônio do contribuinte, decorrentes de execução de negócios jurídicos, podem ser considerados como receitas.

Não se pretende com isso dizer que somente a receita operacional – decorrente da venda de bens e serviços pela pessoa jurídica - é que está sujeita à tributação pela Contribuição ao PIS/COFINS, cujo método de apuração é pela sistemática da não cumulatividade. Como se sabe, a sistemática traçada pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/02 pressupõe a incidência sobre a totalidade de receitas auferidas pelo contribuinte. No entanto, pouco importa se estamos diante do sistema não cumulativo sobre a receita bruta, ou do cumulativo sobre o faturamento (Lei nº Lei nº 9.718/98), pois tanto em um como no outro caso a receita decorre das atividades empresariais, na sua regular persecução de seus objetivos sociais e obtenção de lucros.

Heroldes Bahr Neto,<sup>6</sup> ex-conselheiro do CARF, ao tratar do tema, não deixa dúvidas:

“Não se pode considerar auferida a receita que não advenha de negócios jurídicos realizados no exercício da atividade empresarial e, portanto, s.m.j., não integra a base de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. Tal se deve porque, ‘auferir’, por definição, significa ‘colher, obter’. Portanto, a receita deve ser colhida ou obtida pela empresa, em razão das transações econômicas realizadas pela própria pessoa jurídica.”

De tudo isso é possível depreender que somente se estará diante do ato de auferir receita, hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, quando visualizada situação em que a remuneração recebida pela pessoa jurídica ocorrer pelo regular exercício de suas atividades.

Dito isto, cumpre avaliar a natureza jurídica dos créditos presumidos de ICMS, já que no caso vertente a Fiscalização incluiu na base de cálculo das contribuições as receitas de créditos presumidos de ICMS.

<sup>5</sup> MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*. MP Editora. São Paulo, 2005, p. 132.

<sup>6</sup> BAHR NETO, Haroldes. *Não Incidência de PIS e COFINS sobre Crédito Presumido de ICMS*. In *Pis e Cofins à Luz da Jurisprudência do CARF*. MP Editora. São Paulo, 2011, p. 315.

Para que não restem dúvidas quanto à natureza do crédito presumido de ICMS, convém, ainda que brevemente, destacar a sistemática não cumulativa pela qual é apurado o imposto estadual.

O ICMS possui como hipótese de incidência operações jurídicas que transferem o domínio e a posse de mercadorias na cadeia econômica, desde a produção até o consumo. Trata-se, portanto, de tributo plurifásico e não cumulativo, nos termos do artigo 155, §2º, inciso I da Constituição Federal.<sup>7</sup>

Alcançando a questão da não cumulatividade, deve ser levado em consideração que foi adotado pelo ICMS o método de tributação indireta sobre o consumo, pelo qual se tributa as várias fases da cadeia econômica com o objetivo de alcançar a capacidade contributiva verificável no momento em que o bem ou serviço é consumido.

Assim, cada agente do ciclo produtivo deverá recolher aos cofres públicos um montante a título de ICMS. Contudo, no instante do recolhimento, o contribuinte deverá averiguar quanto de imposto foi pago pelo agente que lhe precedeu na cadeia, ou seja, aquele que lhe vendeu determinado insumo que passou a fazer parte da sua produção, emitindo-lhe nota fiscal com ICMS destacado. Esse valor, anteriormente pago a título de ICMS, constitui crédito do contribuinte, e deverá ser confrontado com o débito que agora possui, nesse passo da cadeia produtiva, onde se adicionou determinado valor ao produto. Mediante esse confronto entre crédito (advindo do ICMS pago na etapa anterior) e débito (devido na atual etapa pela incidência do ICMS na saída da mercadoria do estabelecimento) advirá o valor que efetivamente deverá ser dispensado para o pagamento do imposto.

É exatamente dentro da sistemática de créditos e débitos de ICMS que aparece a figura do crédito presumido.

Neste sentido, o denominado crédito presumido não é crédito oriundo diretamente das entradas de mercadorias tributadas pelo ICMS no estabelecimento do contribuinte, e sim valor atribuído como crédito fiscal, sem a correspondente tributação na etapa anterior. Em outros termos, consiste na situação em que o Estado concede ao contribuinte a possibilidade de escriturar créditos de ICMS, aos quais normalmente não teriam direito, em sua contabilidade. Objetiva-se, com isso, a redução da carga tributária a ser recolhida na operação.

Desse modo, o crédito presumido constitui modalidade de incentivo fiscal, quer dizer, consiste renúncia de receita do Estado em prol do setor privado. Trata-se, verdadeiramente, de atuação do Poder Público visando o auxílio do setor privado para que, como consequência, sejam atendidos interesses econômicos e sociais.

---

<sup>7</sup> § 2º O imposto previsto no inciso II (ICMS) atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Em outras palavras, o crédito presumido caracteriza auxílio à pessoa jurídica mediante diminuição da carga tributária do contribuinte, sempre buscando estimular determinado setor produtivo.

Ratificando este fato, anualmente a Secretaria da Receita Federal do Brasil publica relatório intitulado “Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária – Gastos Tributários”, cumprindo o mandamento do §6º do artigo 165 da Constituição e do inciso II do artigo 5º da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000.

Neste relatório, consta o seguinte:

“O sistema tributário é permeado por desonerações. São consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam: presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções ou abatimentos e adiamentos de obrigações de natureza tributária. Tais desonerações, em sentido amplo, podem servir para diversos fins. Por exemplo:

- a) simplificar e/ou diminuir os custos da administração;
- b) promover a eqüidade;
- c) corrigir desvios;
- d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo;
- e) compensar ações complementares às funções típicas de estado desenvolvidas por entidades civis;
- f) promover a equalização das rendas entre regiões;
- e/ou,
- g) incentivar determinado setor da economia.

Nos caso das alíneas “d”, “e”, “f” e “g”, essas desonerações irão se constituir em uma alternativa às ações Políticas de Governo, ações com objetivos de promoção de desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento e sim por intermédio do sistema tributário. Tal grupo de desonerações irá compor o que se convencionou denominar de gastos tributários. (...)”

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.”

Conclui-se que a natureza jurídica dos créditos presumidos de tributos concedidos pelo Poder Público é de incentivo fiscal, mais especificamente subvenção pública no auxílio de redução dos custos da pessoa jurídica.

Trazendo esses conceitos para o caso concreto, tem-se que os valores recebidos Recorrente à título de crédito presumido de ICMS têm natureza jurídica de parcelas relativas a redução de custos, com o intuito de promover o desenvolvimento industrial do Estado, diferentemente

daqueles valores que devem compor a base de cálculo das Contribuições em análise, conforme será melhor demonstrado a seguir.

Muito bem, esclarecidos tais pontos, vejamos o posicionamento da Receita Federal sobre a matéria.

Em processo de Solução de Consulta formulada por contribuintes, a Secretaria da Receita Federal já se manifestou de forma favorável à exclusão dos valores relativos ao crédito presumido de ICMS das bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS (Solução de Consulta nº 397, de 2009).<sup>8</sup>

Já em outras situações, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se colocou em sentido oposto (Solução de Consulta nº 225, de 6 de agosto de 2007; 72, de 14 de fevereiro de 2011; 197, de 14 de outubro de 2009; 18, de 02 de março de 2005; 144, de 11 de setembro de 2008), fazendo prevalecer o interesse da fiscalização.

Em face dos posicionamentos discrepantes, o Órgão Fazendário Federal foi chamado a resolver a questão, que, afinal, gerava grande insegurança aos contribuintes.

Deste contexto resultou a Solução de Divergência nº 13/11, publicada em 28 de abril de 2011, onde a Secretaria da Receita Federal do Brasil concluiu pela impossibilidade da exclusão dos valores decorrentes de crédito presumido de ICMS das bases de cálculo das Contribuições Sociais em comento, por ausência de previsão legal para tanto, apesar de haver reconhecido, na mesma Solução de Divergência, essa possibilidade para os contribuintes que façam a apuração das Contribuições pelo método cumulativo. Registre-se seu conteúdo:

---

<sup>8</sup> Processo de Consulta nº 397/09

Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 9a. RF

Decisão Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep.

Ementa: ATO NORMATIVO ESTADUAL QUE AUTORIZA DESCONTO DE CRÉDITO PRESUMIDO EM SUBSTITUIÇÃO AO CRÉDITO NORMAL DO ICMS. TRIBUTAÇÃO DA DIFERENÇA.

No caso de ato normativo estadual que conceda benefício de substituição dos créditos efetivos de ICMS por créditos presumidos, a diferença entre o crédito presumido do ICMS concedido e o crédito normal de ICMS que deveria ser descontado é considerada subvenção. Essa diferença integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP. Dispositivos Legais: Lei Nº 10.637/2002, art. 1º, caput e §§ 2º e 3º; Decreto Nº 3.000/1999 (RIR/1999), arts. 392 e 443; PN CST Nº 112/1979; Decreto Estadual SC Nº 2.870/2001 (Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina), Anexo 2, arts. 21, 23 e 24, com a redação dada pelo Decreto Estadual SC Nº 1.669/2008. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins .Ementa: ATO NORMATIVO ESTADUAL QUE AUTORIZA DESCONTO DE CRÉDITO PRESUMIDO EM SUBSTITUIÇÃO AO CRÉDITO NORMAL DO ICMS . TRIBUTAÇÃO DA DIFERENÇA.

No caso de ato normativo estadual que conceda benefício de substituição dos créditos efetivos de ICMS por créditos presumidos, a diferença entre o crédito presumido do ICMS concedido e o crédito normal de ICMS que deveria ser descontado é considerada subvenção. Essa diferença integra a base de cálculo da COFINS. Dispositivos Legais: Lei Nº 10.833/2002, art. 1º, caput e §§ 2º e 3º; Decreto Nº 3.000/1999 (RIR/1999), arts. 392 e 443; PN CST Nº 112/1979; Decreto Estadual SC Nº 2.870/2001 (Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina), Anexo 2, arts. 21, 23 e 24, com a redação dada pelo Decreto Estadual SC Nº 1.669/2008.MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI – Chefe. Data de decisão: 14/10/2009. Data de publicação: 09/11/2009.

## “SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 13

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins. A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Cofins, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.” (g.n.)

Destarte, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se manifesta no sentido de que os valores referentes ao crédito presumido de ICMS devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois: (i) sua natureza é de receita; e (ii) não há previsão legal para a exclusão da base de cálculo.

Ocorre que este entendimento, vem sendo rechaçado pelo Poder Judiciário. Explico o porquê.

Como já restou assentado nos itens acima: (i) a hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e a da COFINS é a auferimento de receitas, vale dizer, remuneração recebida pela pessoa jurídica pelo regular exercício de suas atividades; e (ii) o crédito presumido de ICMS tem natureza de subvenção pública com parcelas relativas à redução de custos fiscais do contribuinte.

Disto alcança-se a conclusão de que *crédito presumido de ICMS não é hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS*.

Ora, se o crédito presumido é dispêndio à menor em que incorreu a Recorrente por força de se tratar justamente de auxílio para a redução de custos, esse montante não pode ser considerado receita, justamente porque não há ingresso econômico nenhum ao seu patrimônio. Destarte, não sendo receita, o crédito presumido não deve ser tributado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS. Repita-se, tais créditos não constituem receita auferida pela pessoa jurídica, pois não decorrem de negócios jurídicos praticados no exercício de sua atividade comercial. Por conseguinte, não se submetem à hipótese de incidência das contribuições.

Não é outra a lição de José Antonio Minatel:

“Basta-nos o indicativo da origem, ou seja, ingresso qualificado como benefício governamental e, pronto, estará à margem da regra de incidência das contribuições cuja base de cálculo é a receita auferida, no sentido de proveniente do exercício da atividade empresarial.”<sup>9</sup>

De fato, o crédito presumido de ICMS é subvenção pública, de forma que constitui renúncia de receita do Poder Público em favor da atividade

<sup>9</sup> MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*. MP Editora. São Paulo, 2005, p. 240.

privada, mas com isso, é claro, buscando o interesse público de fomentar a economia, gerando melhoramentos para a sociedade. Desta forma, não caracteriza benefício financeiro que é incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica, ou seja, não é receita, e, consequentemente, não pode ser tributado pela Contribuição ao PIS e a pela COFINS.

Vê-se que a discussão se relaciona à *não incidência tributária, de modo que é irrelevante a falta de disposição no sentido da exclusão da base de cálculo dos montantes relativos ao crédito presumido de ICMS da base de cálculo da Contribuição PIS e da COFINS*. Contudo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, não atenta para esse ponto da questão, e pretende fazer crer, pelo teor da mencionada Solução de Divergência nº 13/11, que por não existir ditame legal nas Leis nº 10.637/02, 10.833/03 ou qualquer outra referente à Contribuição ao PIS e a COFINS permitindo a referida exclusão, ela não poderia ser efetuada.

Afinal, *não incidência tributária* consiste na não ocorrência de fato algum ou na ocorrência de fato irrelevante juridicamente em face da norma jurídica tributária, ou seja, o fato verificado no mundo econômico não se encontra dentro daquele campo descrito como hipótese de incidência tributária da exação. Logo, não nasce a relação jurídica tributária com o respectivo dever do contribuinte de levar determinado montante a título de tributo aos cofres públicos. É o contrário, certamente, do fenômeno da incidência tributária, onde há a perfeita subsunção do fato econômico à lei tributária, gerando o dever do contribuinte levar os devidos tributos aos cofres públicos.

Desse modo, a não incidência não se confunde, de forma alguma, com a *exclusão da base de cálculo de tributo*, a qual diz respeito ao *quantum* devido a título de tributo. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho a redução da base de cálculo opera “traduzindo singela providência modificativa que reduz o *quantum* de tributo que deve ser pago.”<sup>10</sup> Verdadeiramente, trata-se de situação em que legislação traz valores que devem ser retirados da base de cálculo do tributo, de modo que a alíquota será aplicada sobre um valor menor, pois sem uma parte que foi excluída pela lei, resultando em montante apurado menos gravoso para o contribuinte.

É exatamente no âmbito da exclusão de parcelas da base de cálculo de tributos que o direito pátrio estabelece a regra do artigo 150, §6º da Constituição Federal, cujo conteúdo prescreve que somente lei específica poderá estipular, entre outros, a redução da base de cálculo de tributos.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 24<sup>a</sup> ed., p. 492.

<sup>11</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

Tal regra não se aplica às hipóteses de não incidência, pois este é fenômeno que antecede a qualquer benefício fiscal, já que versa sobre a situação em que o direito tributário não alcança uma determinada conjuntura econômica, não fazendo nascer qualquer relação jurídica tributária. Portanto, torna-se sem sentido, falar em falta de legislação para hipóteses de não incidência.

Todo esse raciocínio e fundamentação jurídica está ratificado pela jurisprudência do STJ, como se extrai das ementas colacionadas abaixo:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. NATUREZA JURÍDICA QUE NÃO SE CONFUNDE COM RECEITA OU FATURAMENTO. PRECEDENTES.

1. **O crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.** Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público. 2. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 626124 / PB, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/03/2015, Dje 06/04/2015)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. INCENTIVO FISCAL. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA DE RECEITA OU FATURAMENTO.

1. **Segundo a jurisprudência desta Corte os valores provenientes do crédito presumido do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, razão pela qual não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.** Precedentes: AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 6/4/2015; AgRg no REsp 1.494.388/ES, Rel. Ministra Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4<sup>a</sup> Região), Primeira Turma, DJe 24/3/2015; AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 19/12/2014; AgRg no REsp 1.329.781/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 3/12/2012. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1247255 / RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 17/11/2015, DJe de 26/11/2015)

“TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS.

1. A controvérsia dos autos diz respeito à inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n. 2.810/01.

2. **O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, verbi gratia, venda de mercadorias ou de serviços.**

3. **“Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.** (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma,

julgado em 6.11.2008, DJe 17.11.2008.) Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1229134/SC, AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL, 2011/0006506-4, Min. Relator HUMBERTO MARTINS, Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA, Data do Julgamento 26/04/2011, Data da Publicação/Fonte DJe 03/05/2011).” (g.n.)

“CRÉDITO-PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS “CINCO MAIS CINCO”. LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. I – (...) II - O Estado do Rio Grande do Sul concedeu **benefício fiscal** às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual nº 37.699/97, para que pudesse adquirir aço das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras operações realizadas por elas, limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia. III - **Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, por quanto inexiste incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado.** IV - **Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.** V - Recurso especial improvido. (RESP 2008.00.19574-8, RESP - RECURSO ESPECIAL – 1025833, Min. Relator FRANCISCO FALCÃO, Órgão julgador, PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:17/11/2008)” (g.n.)

Este Colegiado também decidiu dessa forma no Acórdão n. 3402-008.281.

Dessarte, os créditos presumidos de ICMS que a Recorrente faz jus no Estado do Rio Grande do Sul não são receitas, mas sim reduções de custos tributários e, portanto, estão fora da hipótese de incidência traçada para a tributação das Contribuições ao PIS e a COFINS. Assim, faz-se necessário cancelar a pretensão de tal cobrança.

#### 4. Correção dos créditos pela taxa SELIC

No que se refere ao pedido de correção do valor do crédito pela Taxa Selic, os artigos 13 e 15, inciso VI da Lei nº 10.833/2003 colocam expressa vedação legal a tal pretensão, em relação tanto à COFINS como à Contribuição ao PIS. Destaco seu conteúdo:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

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: (...)

VI - no art. 13 desta Lei.

Inclusive, tal matéria é objeto da Súmula CARF n. 125, cujo teor transcrevo abaixo:

No resarcimento 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.

Contudo, foi proferida decisão pelo STJ (monocraticamente pelo Ministro Og Fernandes em 03/04/2018, conforme noticiado no PAF 11080917953/2011-43, também de minha relatoria) em favor da Recorrente, no Agravo em Recurso Especial n. 1.044.213/RS.

Nesse julgamento, em sentido diametralmente oposto àquele sumulado pelo CARF e estabelecido na Lei n. 10.833/2003, entendeu o STJ ser possível a correção monetária dos pedidos de resarcimento de crédito de PIS/COFINS. Destaco a seguir a conclusão da referida decisão:

Recentemente, a Primeira Seção, ao concluir o julgamento dos EREsp .461.607/SC, consolidou o entendimento segundo o qual somente após decorrido o prazo previsto na lei é que se pode considerar a demora injustificável a admitir a incidência de correção monetária.

Assim, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, que é de 360 dias (art. 24 da Lei n. 11.457/2007), pelo que o acórdão recorrido está desalinhado à jurisprudência desta Corte Superior de Justiça.

Ante o exposto, com fulcro no art. 932, V, do CPC/2015, c/c o art. 253, parágrafo único, II, c, do RISTJ, conheço do agravo para dar provimento ao recurso especial a fim de **declarar que o termo a quo para a correção monetária dos créditos escriturais incide após o prazo inserto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007.**

Importante ressaltar que de fato se trata de precedente a respeito de créditos de PIS/COFINS (não de IPI), conforme depreende da ementa do Acórdão do TRF da 4<sup>a</sup> Região, citado no início da decisão proferida pelo STJ, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. CRÉDITO ESCRITURAL E CRÉDITO PRESUMIDO. PEDIDOS ADMINISTRATIVOS DE RESSARCIMENTO. PRAZO PARA ANÁLISE. LEI N° 11.457/2007. CORREÇÃO MONETÁRIA.1. Para os requerimentos administrativos protocolados na vigência da Lei nº 11.457/07, o prazo que o Fisco detém para analisar o pedido é de 360 dias, contado da data do protocolo do pedido. Entendimento pacificado no STJ, quando do julgamento de recurso sob o rito dos recursos repetitivos, art. 543- do CPC (Primeira Seção, REsp nº 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, publicado no DJe em 01.09.2010).2. A imposição de prazo para a análise dos pedidos de resarcimento não implica pagamento imediato.3. Caracterizada a mora do Fisco em reconhecer o direito do contribuinte de aproveitar-se do crédito escritural ou presumido, legitima-se a incidência de correção monetária, de forma a evitar que a Fiscalização se aproveite da própria mora e que ocorra enriquecimento sem causa. A matéria já foi apreciada pelo STJ sob o rito dos recursos repetitivos, disciplinado no art. 543-C do CPC (REsp nº 1.035.847/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, 1<sup>a</sup> Seção, julgado em 24/06/2009, DJe 03/08/2009).4. A correção monetária deve ser pela taxa SELIC, e seu termo inicial é a data do protocolo do pedido administrativo.

Em consulta ao processo no sítio eletrônico do STJ, vemos que contra essa decisão foi apresentado agravo interno pela Contribuinte, pois almejava que a correção monetária fosse contada a partir da data do protocolo dos pedidos de resarcimento. Foi negado provimento a este agravo interno em 16/08/2018, mediante julgado com a seguinte ementa:

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PEDIDOS ADMINISTRATIVOS DE RESSARCIMENTO. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA DO FISCO. TERMO A QUO. RECURSO FAZENDÁRIO PROVIDO. ÓBICES SUMULARES AFASTADOS. DECISÃO MANTIDA.1. Na recente assentada do dia 22/2/2018, a Primeira Seção concluiu o julgamento dos EREsp 1.461.607/SC, consolidando o posicionamento segundo o qual, somente após decorrido o prazo previsto na lei, se pode considerar a demora injustificável a admitir a incidência de correção monetária. Assim, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, que é de 360 dias (art. 24 da Lei n. 11.457/2007). 2. Ao agravo em recurso especial e ao recurso especial interpostos não se aplicam, respectivamente, os óbices das Súmulas 126 e 182 do STJ.3. Agravo interno a que se nega provimento.

Foram ainda opostos embargos pela Contribuinte, porém também rejeitados em 21/02/2019. Assim, o processo transitou em julgado em 30/04/2019.

Portanto, de fato a Recorrente possui decisão judicial em seu favor, a qual deve ser observada pela Administração Pública, no sentido do direito à correção monetária dos pedidos de ressarcimento de créditos de PIS/COFINS pela taxa Selic, contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, que é de 360 dias (art. 24 da Lei n. 11.457/2007).

Quanto à glosa em relação ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, transcreve-se o entendimento majoritário da Turma expresso no voto vencedor.

Com as vêniás de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Thais de Laurentiis Galkowicz, uso dela discordar quanto à sua decisão de cancelar a glosa dos créditos vinculados ao frete de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Explico.

Inicialmente, tendo em vista que para a presente análise é relevante verificar se este tipo de frete, enquanto serviço adquirido pelo sujeito passivo, se enquadra no conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual seria este conceito e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto e/ou serviço 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 vénia, 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 eminentíssima 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 assemobreiam-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 acepção 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 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.

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 fundamento 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, o que teria como

consequencia sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

**Prevaleceu a orientação intermediária**, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto **no processo produtivo** ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância.

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios fora deste pudessem gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos.**

Em verdade, essa delimitação consta expressamente do art. 3º, *caput*, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

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)

De imediato se percebe a **necessidade de delimitar o momento de início e fim do processo produtivo**, verificável casuisticamente, porém com possibilidade de apresentação de alguns princípios gerais. Assim, em geral, o processo produtivo se inicia quando os insumos que estavam estocados, em galpões de estocagem, silos ou tanques são movimentados para sofrerem transformações físicas, químicas, ou serem agregados/montados a outros insumos, visando a obter um produto novo, objeto da atividade do contribuinte.

Logo, até o momento em que estes insumos estão apenas armazenados, “aguardando” para serem requisitados pelo setor de produção, seja em processos contínuos ou processos “à batelada”, sem sofrerem qualquer tipo de ação física, química, ou de montagem, preservando ainda as mesmas características físico-químicas de quando foram adquiridos, não se deve considerar iniciado qualquer processo produtivo.

A *contrario sensu*, deve ser considerado finalizado o processo produtivo quando todas as etapas necessárias à fabricação do produto final já tiverem ocorrido, estando este no mesmo estado físico-químico em que se dará a sua comercialização.

Partindo dessas premissas, e considerando que o presente tópico trata da possibilidade de incluir os gastos com fretes (serviços de transporte) no

conceito de insumos aptos a gerar créditos das contribuições, vejamos a seguir o entendimento do STJ sobre esta questão.

**O REsp nº 1.221.170/PR**, representativo da controvérsia, foi afetado para julgamento sob o rito dos Recursos Repetitivos, e tratava de um caso concreto de empresa do ramo alimentício que pleiteava o creditamento sobre 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).

**O STJ, após definir, em abstrato, como deveria ser aferido o conceito de insumo, aplicou a tese jurídica ao caso concreto em julgamento**, determinando 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 custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI), excluindo a possibilidade de creditamento do frete, nos termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

#### EMENTA

(...)

1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa.

(...)

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei nº 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. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

**5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão *a priori* incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente:** gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do

serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

(...)

**7. ACOMPANHO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo:** Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos).

Em outro trecho do REsp nº 1.221.170/PR, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, à pág. 144, esclarece o resultado do julgamento:

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.

Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões.

Originalmente o meu voto havia sido no sentido de "DIVERGIR PARCIALMENTE do Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem". Assim o fiz na vocalização original de meu voto e no primeiro aditamento.

Ocorre que, com o realinhamento do voto do Relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, à tese que propusemos eu e a Min. Regina Helena, meu voto resta mantido, contudo com a observação de que agora ACOMPANHO o Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem, conforme o explicitado (alterações já realizadas na ementa proposta no voto-vogal).

Ou seja, no próprio REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia e julgado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, foi decidido que ficam de fora gastos com fretes, salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03. 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.

Observe-se que a lei concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete especificamente na operação de venda, mas

silencia em relação ao frete na operação de compra, ou na operação de movimentação interna, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido, como já decidido expressamente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo o 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 frete de produtos em elaboração, por exemplo, remetidos para industrialização por encomenda, uma vez que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo.

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.

Como se pode constatar, o art. 3º trata do frete em inciso próprio (inciso IX), por não considerar que este serviço seja um “insumo do processo produtivo”, objeto do inciso II. Apesar de respeitar as opiniões em contrário, isto me parece bastante óbvio pois, como dito, já está encerrado o processo produtivo, uma vez que se trata de “produtos acabados”, e não de “produtos em elaboração”. É lição comezinha de Direito que a Lei não utiliza palavras ou expressões inúteis; se o serviço de frete de venda fosse insumo do processo produtivo, totalmente desnecessário incluir um inciso adicional para a ele se referir, pois já estaria incluso no inciso II.

Pela mesma razão, o frete na movimentação interna de produtos acabados é um serviço que não se refere ao processo produtivo. Se o legislador quisesse incluir este serviço como fonte de crédito, haveria um dispositivo próprio, assim como existe para o frete na venda. Aliás, seria até mesmo dispensável qualificar o frete, delimitando-o como “frete na venda”; bastaria a mera referência ao serviço de “frete”, seja ele referente à venda dos produtos ou apenas à sua distribuição por questões de logística.

Levar a mercadoria para locais próximos dos compradores, ou deixar que estes paguem o frete para adquirir os produtos diretamente da matriz, é meramente uma estratégia comercial do vendedor. Mesmo que se insista em caracterizar o frete intercompany como insumo, fazendo-se o “teste de subtração”, elemento balizador para os conceitos de “essencial e relevante” observo que, mesmo sem este “frete interno”, a mercadoria continuaria sendo produzida; a exclusão desse item do “processo produtivo” (para aqueles que advogam essa tese) não importa a

impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença, nos termos do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR:

VOTO

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. **DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.** RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

(...)

33. Em recente julgado, a Segunda Turma desta Corte reconheceu o direito de uma empresa que se dedica à produção e comercialização de alimentos a compensar créditos de PIS/COFINS resultantes da compra de produtos de limpeza e desinfecção e de serviços de dedetização empregados no processo produtivo, conforme se verifica na ementa:

(...)

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei 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.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciais da eminentíssima 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:*

(...)

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

(...)

**5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente:** gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da

**empresa que atua no ramo de alimentos**, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

6. Quanto aos "custos" e "despesas" com água, combustível, lubrificante, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, é o caso de devolver os autos ao Tribunal de origem para que seja analisada, à luz do conceito de insumos aqui adotado, a possibilidade de dedução de créditos desses itens conforme se verifique sua pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, ainda que por aplicação indireta, **consoante o “teste de subtração”**. Em assim sendo, deverão ser considerados insumos na forma do art. 3º, II, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

Outrossim, **não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção**, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante. Veja-se que este conceito já foi tocado por Marco Aurélio Grego em passagem que transcrevemos ao enfrentar a impossibilidade de ser adotado o conceito de "insumos" próprio do IPI. O mesmo conceito foi mencionado no voto do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, em passagem também já citada de acórdão do CARF.

Neste sentido, as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça (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 3<sup>a</sup> 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 1.804.525/RS, Relatora Ministra ASSUSETE 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.

**iii) AgInt no AREsp 848.573/SP. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data da Publicação: 18/09/2020.**

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

(...)

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

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.

**iv) AgInt no AREsp 1.421.287/MA. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Data da Publicação: 27/04/2020.**

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 1<sup>a</sup> Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

**v) 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 1<sup>a</sup> 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."

**vi) 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 inciso 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 1<sup>a</sup> 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)

**vii) 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, confiram-se os seguintes precedentes: (...)

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

**i) Tribunal Regional Federal da 4<sup>a</sup> 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 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 julgado paradigmático 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 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 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:

(...)

Sinaliza-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 opõe, 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 Federa da 4<sup>a</sup> 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 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 Federa da 4<sup>a</sup> 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 n.ºs 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 Federa da 3<sup>a</sup> Região. Apelação Cível n.º 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

credитamento 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 Federa da 1<sup>a</sup> 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 9303-011.782, Sessão de 18/08/2021**

**CRÉDITO. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E GASTOS CORRELATOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

**ii) Acórdão nº 9303-011.615, Sessão de 21/07/2021:**

**CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.**

As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fábril da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa.

**iii) Acórdão nº 3401-008.305, Sessão de 20/10/2020.**

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS DE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA PORTOS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.**

As despesas com a transferência de produto acabado para portos e armazéns no caso de exportações indiretas, 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.

**iv) 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.

**v) Acórdão n.º 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.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

## CONCLUSÃO

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido manter a glosa de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica e dar provimento ao recurso para não admitir o Crédito presumido de ICMS como receita tributável e para estornar as glosas de frete de matéria prima e embalagem e reconhecer o direito à correção monetária dos pedidos de resarcimento de créditos de PIS/COFINS pela taxa Selic, contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, que é de 360 dias (art. 24 da Lei n. 11.457/2007).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator