



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11686.000291/2008-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.850 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de agosto de 2021
Recorrente DANA INDÚSTRIAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

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

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

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

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

O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item “frete”, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO VINCULADA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF Nº 125.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

A Súmula CARF n.º 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para cancelar as glosas referentes a créditos sobre frete de produtos semi-elaborados entre unidades de produção; (ii) por voto de qualidade, para manter as glosas referentes a créditos sobre fretes de produtos acabados para centros de distribuição. Vencidas as conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz, que davam provimento para cancelar a glosa nesse item.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

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

Relatório

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

Trata-se de manifestação de inconformidade contra indeferimento parcial de pedido de ressarcimento/compensação (PER/DECOMP), relativo ao saldo credor de Cofins não cumulativa analisado no período relativo ao 1º trimestre de 2005, vide informação fiscal de fls. 40 a 42.

O interessado discorda da glosa parcial, correspondente ao indeferimento da parcela dos créditos calculados sobre as operações com fretes de transferência aos centros de distribuição e entre suas unidades de produção. Entende que se tratariam de etapas essenciais à atividade da empresa, que precisa otimizar e viabilizar suas operações de exportação, podendo, ainda serem consideradas como uma etapa complementar da industrialização dos produtos destinados à exportação. Sustenta que o inciso I do Art. 6º da Lei nº 10.833/2003 forneceria o amparo legal necessário ao creditamento em discussão.

Ao final, requer o recebimento da presente manifestação e pede para que sejam acatadas as suas razões, assegurando -se o direito ao creditamento integral dos valores pleiteados, homologando-se as correspondentes compensações, bem como o reconhecimento da incidência da correção monetária, pela taxa Selic, sobre os referidos créditos.

A 2ª Turma da DRJ-POA, em sessão datada de 11/11/2010, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 10-28.317, às fls. 94/96, com a seguinte Ementa:

FRETES.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 01/02/2011** (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 98), **apresentou Recurso Voluntário em 18/02/2011**, às fls. 99/116, basicamente reiterando os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

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

I – DOS FRETES DE PRODUTOS ACABADOS PARA CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO

Alega o Recorrente que faz jus a crédito de Cofins sobre os dispêndios com fretes de transferência de produtos acabados entre unidade de produção e centros de distribuição, por serem indispensáveis para a atividade econômica a qual exerce, *in verbis*:

II - DO DIREITO

II.A - DAS OPERAÇÕES COM FRETE

II.A.1 - DAS OPERAÇÕES DE FRETES REALIZADOS AOS CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO

Devido à extensão do território brasileiro, diversas empresas se valem de Centros de Distribuição (CD) próprios para transferir seus estoques e atender a demanda das mais

variadas regiões do país. E esse percurso, como se sabe, comporta um considerável ônus de frete.

Os Centros de Distribuição consistem em um armazém cuja missão a de gerenciar o fluxo de materiais e informações, consolidando estoques e processando pedidos para a distribuição física.

Para o desempenho de suas atividades, **a Recorrente realiza tais operações, transferindo seus produtos acabados para o seu centro de distribuição em Guarulhos, a fim de obter melhores resultados, visto que, devido às exigências do mercado, em não havendo estes centros de distribuição para venda "a pronta entrega", tornar-se-ia inviável a venda de seus produtos para compradores de outras regiões do país.**

Assim, a ora Recorrente, que possui sede em Gravataí, mantém centro de distribuição em Guarulhos, em ponto estratégico para o mercado, visto que seus grandes clientes - adquirentes de seus produtos -, não dispõem da logística necessária para grandes aquisições de seus produtos.

Caso a ora Recorrente não se enquadrasse nas mencionadas exigências do mercado econômico, estaria fadada ao insucesso, com a perda de vários contratos e a conseqüente penalização de suas atividades. Assim sendo, não observar tais fatos implica na redução da competitividade por parte da ora Recorrente, inclusive pode ocasionar a perda de mercado e eventual quebra.

Logo, a sistemática adotada pela ora Recorrente como forma de otimizar e até mesmo viabilizar suas operações não pode ser penalizada pelo Fisco por meio da supressão de seu direito de crédito sobre os fretes de transferência de mercadorias entre suas unidades e seu centros de distribuição.

Isto porque, **o produto acabado já está predestinado à venda e a referida transferência é questão de mera logística,** para melhor atender aos seus clientes, para que os produtos estejam a "pronta entrega", de modo que, assim que os seus clientes realizam a compra, os produtos possam ser entregues de imediato.

Portanto **os fretes para o Centro de Distribuição são verdadeiros fretes de desdobramento de vendas,** haja vista que a mercadoria vai para o CD para que esteja a "pronta entrega" ao cliente.

Assim sendo, o frete desse trajeto gera direito ao crédito das contribuições. Ora, na ausência do CD, haveria um único frete destinado a cobrir todo o percurso, da fábrica ao comprador, não cabendo dúvidas sobre o crédito de seu valor integral nesse caso.

Não assiste razão ao Recorrente. Com efeito, nem todas as despesas essenciais e relevantes para a atividade empresarial geram direito a crédito da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Se assim o fosse, estaria-se praticamente igualando as bases de cálculo das contribuições com as do IRPJ e da CSLL, tese já refutada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, realizado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, no qual restou decidido 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 percucientes julgadores:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da 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 fundamentação supra.

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

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

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

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

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

Nesse sentido, os seguintes precedentes do STJ:

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

Ementa

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

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

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

3. Agravo interno não provido.

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

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

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

(...)

4. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido:** AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

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

6. Agravo interno não provido.

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

Inadmitido o Recurso Especial, foi interposto o presente Agravo.

A irresignação não merece prosperar.

Nos termos da jurisprudência de ambas as Turmas da Primeira Seção deste Tribunal, "as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo,** por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda" (STJ, AgInt no AREsp 1.421.287/MA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/04/2020).

Nesse sentido:

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

É o relatório. Passo a decidir.

(...)

Quanto ao mais, melhor sorte não assiste à recorrente.

É que esta Corte já se manifestou no sentido de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

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

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

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

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

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(...)

Voto

(...)

No caso concreto, observa-se, pelos documentos fiscais juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de

distribuição, em sua maioria de produtos químicos acabados denominados “Roundap” e “Glifosato Técnico”.

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

ii) Acórdão n.º 3401-000.940, Sessão de 25/09/2019.

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

A transferência de produto acabado a centros de distribuição ou a estabelecimento filial para “formação de lote” de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

iii) Acórdão 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 n.º 10.637, de 2002 e Lei n.º 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 ao pedido.

II – DOS FRETES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE UNIDADES PRODUTIVAS DO RECORRENTE

Alega o Recorrente que faz jus a crédito de Cofins sobre os dispêndios com fretes de transferência de produtos semi-acabados entre as unidades de produção, *litteris*:

II.A.2 — DOS FRETES REALIZADOS PARA AS UNIDADES DE PRODUÇÃO DA ORA RECORRENTE

O acórdão recorrido também não reconheceu o creditamento dos custos despendidos com fretes de produtos semi-acabados entre as unidades de produção da ora Recorrente. Todavia, tal entendimento não merece prosperar.

A ora Recorrente na sua atividade produtiva despende custos com prestação de serviços de frete para o transporte de seus produtos semi-acabados, para outras unidades para a continuidade do processo produtivo.

Dessa forma, a ora Recorrente necessita tomar serviços de transporte para que os seus produtos semi-elaborados sejam enviados para outras unidades para que seja realizada a sua elaboração final.

Portanto, os custos despendidos pela ora Recorrente nas prestações de serviços de frete dos produtos semi-elaborados entre as suas unidades, se enquadram no conceito de insumo.

Com razão o Recorrente. Seguindo a mesma linha de interpretação do tópico precedente, entendo que é correta a tomada de créditos sobre os dispêndios com frete de produtos semi-elaborados (em elaboração) entre unidades produtivas, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

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)

Neste tópico não se analisa mais o frete de produtos acabados, mas sim de produtos **em elaboração**, portanto inseridos no processo produtivo, que ainda não se encontra finalizado. É direito do contribuinte verificar qual a melhor forma de realizar sua atividade empresarial; realizando todas as etapas do seu processo produtivo em um mesmo ambiente físico, ou separando-as em unidades distintas, exigindo-se o transporte dos produtos semi-elaborados entre elas.

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

O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item “frete”, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido.

III – DA CORREÇÃO DO CRÉDITO PELA TAXA SELIC

O contribuinte apresentou o Pedido de Ressarcimento (PER) n.º 24761.63720.281206.1.1.09-7681 (fls. 02/06) **no valor de R\$1.357.942,51**, na data de 28/12/2006. Na mesma data, apresentou a Declaração de Compensação (DCOMP) n.º 33493.49082.281206.1.3.09-5066 (fls. 45/48), **no valor de R\$1.352.587,59** e em 13/06/2007 apresentou a DCOMP n.º 17041.29635.130607.1.3.09-2030 (fls. 49/52), **no valor de R\$5.354,92**, totalizando o valor solicitado no PER.

Segundo o Despacho Decisório (fl. 54), foi reconhecido o crédito no montante de R\$1.338.690,66, sendo negado, portanto, crédito no valor de R\$19.251,85 (R\$1.357.942,51 - R\$1.338.690,66).

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

EMENTA

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

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes: **(a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI** decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" **(REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI** quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" **(Súmula 411/STJ); e (c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).**

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

3. A atualização monetária, nos pedidos de ressarcimento, não poderá ter por termo inicial data anterior ao término do prazo de 360 dias, lapso legalmente concedido ao Fisco para a apreciação e análise da postulação administrativa do contribuinte. Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária, sob o argumento de estar opondo "resistência ilegítima" (a que alude a Súmula 411/STJ). Ora, nenhuma oposição ilegítima se poderá identificar na conduta do Fisco em servir-se, na integralidade, do interregno de 360 dias para apreciar a pretensão ressarcitória do contribuinte.

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

5. Precedentes: (...)

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

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

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO SÉRGIO KUKINA: Trata-se de recurso especial manejado pela Fazenda Nacional, com fundamento no art. 105, III, a, da CF, **contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado** (fl. 197):

TRIBUTÁRIO. REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO. PRAZO PARA ANÁLISE. MORA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. DATA DO PROTOCOLO.

1. O Superior Tribunal de Justiça estabeleceu a tese 269 indicando ter o Fisco o prazo de trezentos e sessenta dias para que os requerimentos administrativos de ressarcimento de créditos dos contribuintes protocolizados após a vigência da Lei 11.457/2007 sejam analisados, sob pena de se caracterizar mora da administração tributária.

2. A atualização monetária nos requerimentos de ressarcimento de créditos de contribuintes não resolvidos em até trezentos e sessenta dias se dá pela taxa SELIC, contada da data do protocolo administrativo. Precedentes.

Os embargos de declaração opostos foram rejeitados, nos termos do acórdão de fls. 223/225.

Nas razões do especial, o ente público federal aponta violação ao art. 24 da Lei 11.457/2007, sustentando que "*a correção monetária deve ter termo inicial apenas após a fluência do prazo de 360 dias, desde o protocolo dos pedidos (isto é, o prazo inicial da mora se dá no 361º dia após o protocolo do pedido administrativo)*" (fl. 241).

(...)

VOTO

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

(...)

1. Histórico jurisprudencial no STJ

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

(...)

Adiante, a Primeira Seção deste STJ, ao julgar o REsp 1.138.206/RS (Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 1º/09/2010), em que a controvérsia se relacionava com a questão referente à fixação, pelo Poder Judiciário, de prazo razoável para a conclusão de

processo administrativo fiscal, decidiu que "tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (Temas 269 e 270/STJ).

Naquela ocasião, portanto, o que estava pendente de definição era "o prazo de que dispunha a Fazenda Pública para responder aos requerimentos de restituição ou compensação de tributos".

Assim, considerando que o STJ já havia decidido que: (I) os créditos decorrentes do princípio da não cumulatividade possuem natureza escritural; (II) essa natureza só pode ser desconfigurada acaso seja comprovada a resistência ilegítima do fisco; e (III) o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para analisar os pleitos de compensação/ressarcimento de créditos é 360 dias, começou a aportar ao Judiciário a seguinte questão: qual o marco inicial para eventual incidência de correção monetária nos pleitos de compensação/ressarcimento formulados pelos contribuintes: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007?

(...)

De início, as duas Turmas que compõem a Primeira Seção compreenderam pela necessidade de escoamento dos 360 dias para que fosse caracterizada a mora do fisco (ato de resistência ilegítima) para a contagem da correção monetária, consoante ilustram os seguintes julgados:

(...)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO REFERENTE AO RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS NÃO CUMULATIVAS. SÚMULA N. 411/STJ. TERMO INICIAL DA MORA E CONSEQÜENTE CORREÇÃO MONETÁRIA. ART. 24 DA LEI N. 11.457/2007.

1. Ocorrendo resistência ilegítima do Fisco caracterizada pela mora no ressarcimento de créditos escriturais de PIS e Cofins (em dinheiro ou mediante compensação), é de se reconhecer-lhes a correção monetária. Incidência, por analogia, do recurso representativo da controvérsia REsp.nº 1.035.847 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24.6.2009, e do enunciado n. 411, da Súmula do STJ: "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco".

2. Consoante precedente julgado em sede de Recurso Representativo da Controvérsia (REsp. n. 1.138.206/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 9.8.2010), o art. 24 da Lei 11.457/2007 se aplica também para os pedidos protocolados antes de sua vigência. Sendo assim, o Fisco deve ser considerado em mora (resistência ilegítima) somente a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento.

3. Recurso especial da Fazenda Nacional parcialmente provido.

(REsp 1.314.086/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 08/10/2012)

AGRAVOS REGIMENTAIS DA FAZENDA NACIONAL E DE NORMÓVEIS INDÚSTRIA COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA. E OUTRO. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PARCIALMENTE PROVIDO. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO ESCRITURAL. IPI, PIS E COFINS. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. DEMORA INJUSTIFICADA NA ANÁLISE DO PEDIDO ADMINISTRATIVO. RESP. 1.035.847/RS, REL. MIN. LUIZ FUX, JULGADO NA

FORMA DO ART. 543-C DO CPC E DA RES. 8/STJ. SÚMULA 411/STJ. TERMO INICIAL. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. PRECEDENTES DA 1A. SEÇÃO. AGRAVOS REGIMENTAIS DESPROVIDOS.

1. É pacífico o entendimento da Primeira Seção desta Corte de que eventual possibilidade de aproveitamento dos créditos escriturais não dá ensejo à correção monetária, exceto se tal creditamento for injustamente obstado pela Fazenda, considerando-se a mora na apreciação do requerimento administrativo de ressarcimento feita pelo contribuinte como um óbice injustificado.

2. A correção monetária deve se dar a partir do término do prazo que a Administração teria para analisar os pedidos, porque somente após esse lapso temporal se caracterizaria a resistência ilegítima passível de legitimar a incidência da referida atualização; aplica-se o entendimento firmado por ocasião da apreciação do REsp. 1.138.206/RS, relatado pelo ilustre Ministro LUIZ FUX e julgado sob o regime do art. 543-C do CPC e da Res. 8/STJ, DJe 01.09.2010, no qual restou consignado que tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos.

3. O Fisco deve ser considerado em mora (resistência ilegítima) somente a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, aplicando-se o art. 24 da Lei 11.457/2007, independentemente da data em que efetuados os pedidos. Precedentes da 1a. Seção: REsp. 1.314.086/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 08/10/2012 e EDcl no AgRg no REsp. 1.222.573/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 07.12.2011.

4. Agravos Regimentais desprovidos.

(AgRg no REsp 1.232.257/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 21/02/2013)

No entanto, nos idos de 2013, a Primeira Seção alterou seu entendimento, passando a compreender que a incidência de correção monetária deveria ser inaugurada na data do protocolo do pedido de ressarcimento/compensação, e não mais após o escoamento dos 360 dias. Confira-se o precedente:

TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. DIFERENÇA ENTRE CRÉDITO ESCRITURAL E PEDIDO DE RESSARCIMENTO EM DINHEIRO OU MEDIANTE COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS. MORA DA FAZENDA PÚBLICA FEDERAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 411/STJ. CORREÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. PROTOCOLO DO PEDIDO. TEMA JÁ JULGADO PELO REGIME CRIADO PELO ART. 543-C, CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008 QUE INSTITUÍRAM OS RECURSOS REPRESENTATIVOS DA CONTROVÉRSIA.

1. É pacífico o entendimento do STJ no sentido de que, em regra, eventual possibilidade de aproveitamento dos créditos escriturais não dá ensejo à correção monetária, exceto se tal creditamento foi injustamente obstado pela Fazenda. Jurisprudência consolidada no enunciado n. 411, da Súmula do STJ: "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco".

2. No entanto, os equívocos na aplicação do enunciado surgem quando se está diante de mora da Fazenda Pública para apreciar pedidos administrativos de ressarcimento de créditos em dinheiro ou ressarcimento mediante compensação com outros tributos.

3. Para espancar de vez as dúvidas a respeito, é preciso separar duas situações distintas: a situação do crédito escritural (crédito de um determinado tributo recebido em dado período de apuração e utilizado para abatimento desse mesmo tributo em outro período de apuração dentro da escrita fiscal) **e a situação do crédito objeto de pedido de ressarcimento** (crédito de um determinado tributo recebido em dado período de apuração utilizado fora da escrita fiscal mediante pedido de ressarcimento em dinheiro ou ressarcimento mediante compensação com outros tributos).

4. Situação do crédito escritural: Deve-se negar ordinariamente o direito à correção monetária quando se fala de créditos escriturais recebidos em um período de apuração e utilizados em outro (sistemática ordinária de aproveitamento), ou seja, de créditos inseridos na escrita fiscal da empresa em um período de apuração para efeito de dedução dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados em períodos de apuração subsequentes. Na exceção à regra, se o Fisco impede a utilização desses créditos escriturais, seja por entendê-los inexistentes ou por qualquer outro motivo, a hipótese é de incidência de correção monetária quando de sua utilização, se ficar caracterizada a injustiça desse impedimento (Súmula n. 411/STJ). **Por outro lado, se o próprio contribuinte acumula tais créditos para utilizá-los posteriormente em sua escrita fiscal por opção sua ou imposição legal, não há que se falar em correção monetária, pois a postergação do uso foi legítima**, salvo, neste último caso, declaração de inconstitucionalidade da lei que impôs o comportamento.

5. Situação do crédito objeto de pedido de ressarcimento: Contudo, no presente caso estamos a falar de ressarcimento de créditos, sistemática diversa (sistemática extraordinária de aproveitamento) onde os créditos outrora escriturais passam a ser objeto de ressarcimento em dinheiro ou ressarcimento mediante compensação com outros tributos em virtude da impossibilidade de dedução com débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos (normalmente porque isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero), ou até mesmo por opção do contribuinte, nas hipóteses permitidas por lei. **Tais créditos deixam de ser escriturais, pois não estão mais acumulados na escrita fiscal para uso exclusivo no abatimento do IPI devido na saída**. São utilizáveis fora da escrita fiscal. **Nestes casos, o ressarcimento em dinheiro ou ressarcimento mediante compensação com outros tributos se dá mediante requerimento feito pelo contribuinte que, muitas vezes, diante das vicissitudes burocráticas do Fisco, demora a ser atendido, gerando uma defasagem no valor do crédito** que não existiria caso fosse reconhecido anteriormente ou caso pudesse ter sido utilizado na escrita fiscal mediante a sistemática ordinária de aproveitamento. Essa foi exatamente a situação caracterizada no Recurso Representativo da Controvérsia REsp.nº 1.035.847 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24.6.2009, onde foi reconhecida a incidência de correção monetária.

6. A lógica é simples: se há pedido de ressarcimento de créditos de IPI, PIS/COFINS (em dinheiro ou via compensação com outros tributos) e esses créditos são reconhecidos pela Receita Federal com mora, essa demora no ressarcimento enseja a incidência de correção monetária, posto que caracteriza também a chamada "resistência ilegítima" exigida pela Súmula n. 411/STJ. Precedentes: REsp. n. 1.122.800/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 1.3.2011; AgRg no REsp. n. 1082458/RS e AgRg no AgRg no REsp. n. 1088292/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgados em 8.2.2011.

7. O Fisco deve ser considerado em mora somente a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento.

8. Embargos de divergência providos.

(EAg 1.220.942/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18/04/2013)

Essa virada jurisprudencial, no entanto, não obistou que alguns julgados Turmários ainda adotassem a anterior orientação de que também a correção monetária deveria aguardar o prazo de 360 dias de que dispõe o fisco para responder aos pedidos dos contribuintes.

Ilustrativamente, confirmam-se:

(...)

TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. REQUISITO. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. MORA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DO PRAZO LEGAL PREVISTO NO ART. 24 DA LEI 11.457/2007. HISTÓRICO DA DEMANDA.

1. Cinge-se a controvérsia a definir o termo inicial da correção monetária no ressarcimento de créditos de PIS e Cofins não cumulativos pagos, no âmbito administrativo, após o transcurso do prazo de 360 dias (art. 24 da Lei 11.457/2007).

2. No presente caso, a resistência ilegítima imputada ao Fisco diz respeito exclusivamente à mora observada para satisfação do crédito.

3. O acórdão recorrido decidiu que a atualização monetária é devida desde a data do protocolo dos processos administrativos.

RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA DO FISCO: PRESSUPOSTO PARA A CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITO FISCAL (SÚMULA 411/STJ)

4. Segundo a jurisprudência assentada pelo STJ, o direito à correção monetária de crédito escritural é condicionado à existência de ato estatal impeditivo de seu aproveitamento no momento oportuno. Em outros termos, é preciso que fique caracterizada a "resistência ilegítima do Fisco", na linha do que preceitua a Súmula 411/STJ: "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 3/8/2009, sob o regime do art. 543-C do CPC).

5. O requisito da "resistência ilegítima do Fisco" também deve ser observado para efeito de atualização monetária de créditos sob a forma de ressarcimento - caso dos autos -, como aliás, ficou definido na fundamentação do acórdão paradigma (EAg 1.220.942/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18/4/2013).

TERMO INICIAL CONDICIONADO À VERIFICAÇÃO DO ILEGÍTIMO ÓBICE ESTATAL, IN CASU, A MORA

6. No que concerne à sistemática do PIS e da Cofins não cumulativos – caso dos autos -, cumpre destacar que a própria legislação impede expressamente a correção monetária dos créditos fiscais quando aproveitados regularmente sob a forma de ressarcimento (arts. 6º, § 2º, 13 e 15, VI, da Lei 10.833/2003).

7. O art. 24 da Lei 11.457/2007 impõe à Administração Tributária o prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias para que seja proferida decisão administrativa a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

8. Nesse contexto, o deferimento dos pedidos de ressarcimento no prazo legal, ou seja, antes de escoados 360 dias do protocolo, não dá ensejo à atualização monetária, justamente pela ausência do requisito referente à "resistência ilegítima".

(...)

10. A lógica dessa orientação decorre da premissa de que, "no caso do contribuinte acumular créditos escriturais em um período, para o aproveitamento em períodos subsequentes, não havendo resistência ilegítima do Fisco para a pronta utilização do crédito, afigura-se indevida a incidência de correção monetária, salvo se houver disposição legal específica para tanto" (AgRg no REsp 1.159.732/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 11/6/2015).

11. Não se está a confundir correção monetária com juros de mora, mas a reconhecer que a mora é a resistência ilegítima que dispara o cômputo da correção monetária.

12. Recurso Especial provido.

(REsp 1.607.697/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/09/2016)

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

(...)

3. O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito de PIS/COFINS não-cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco. Nesse sentido: AgRg nos EREsp 1.490.081/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 1º/7/2015; AgInt no REsp 1.581.330/SC, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 21/8/2017; AgInt no REsp 1.585.275/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 14/10/2016.

4. Embargos de divergência a que se nega provimento.

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

2. Termo inicial da correção monetária nos pedidos de ressarcimento

Agora passamos à análise da questão de mérito propriamente dita.

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

(...)

Em meu sentir, deve prevalecer o entendimento de que para a incidência de correção monetária deve-se observar o prazo estipulado ao Fisco para responder aos requerimentos formulados pelo contribuinte, pois só aí se terá o ato estatal a descaracterizar a natureza escritural dos créditos excedentes decorrentes do princípio da não cumulatividade.

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

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

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

(...)

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

Convém ainda lembrar que a própria Corte Constitucional foi quem definiu que a correção monetária não integra o núcleo constitucional da não cumulatividade dos tributos, sendo eventual possibilidade de atualização de crédito escritural da competência discricionária do legislador infraconstitucional. A propósito:

(...)

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

(...)

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

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

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

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

Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente quando caracterizado o ato fazendário de resistência ilegítima, no caso, o transcurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo sem apreciação pelo Fisco.

Oportuno colacionar a fundamentação de que me vali no voto condutor do EREsp 1.461.607/SC:

[...] Na hipótese versada no presente recurso de divergência, tendo o ressarcimento dos créditos escriturais de PIS/PASEP e COFINS da empresa autora sido deferido na

via administrativa após transcorrido o mencionado prazo de 360 dias, legítima se revela, mas somente a contar do escoamento desse prazo, a incidência de correção monetária sobre os valores reconhecidos pela autoridade exatora.

(...)

Essa mesma linha de raciocínio foi trazida pelo il. Ministro Herman Benjamin em seu voto-vista proferido em mencionados embargos de divergência, cuja ementa por ele formulada assim resumiu seu entendimento, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. REQUISITO. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. MORA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DO PRAZO LEGAL PREVISTO NO ART. 24 DA LEI 11.457/2007.

HISTÓRICO DA DEMANDA

1. Cinge-se a controvérsia a definir o termo inicial da correção monetária no ressarcimento de créditos de PIS e Cofins não cumulativos pagos, no âmbito administrativo, após o transcurso do prazo de 360 dias (art. 24 da Lei 11.457/2007).

(...)

6. Nas palavras do e. Ministro Mauro Campbell Marques, Relator do acórdão paradigma: "(...) a lógica é simples: se há pedido de ressarcimento de créditos de IPI, PIS/COFINS (em dinheiro ou via compensação com outros tributos) e esses créditos são reconhecidos pela Receita Federal com mora, essa demora no ressarcimento enseja a incidência de correção monetária, posto que caracteriza também a chamada 'resistência ilegítima' exigida pela Súmula n. 411/STJ".

TERMO INICIAL CONDICIONADO À VERIFICAÇÃO DO ILEGÍTIMO ÓBICE ESTATAL, IN CASU, A MORA

7. No que concerne à sistemática do PIS e da Cofins não cumulativos – hipótese em tela –, cumpre destacar que a própria legislação impede expressamente a correção monetária dos créditos fiscais quando aproveitados regularmente sob a forma de ressarcimento (arts. 6º, § 2º, 13 e 15, VI, da Lei 10.833/2003).

(...)

9. Nesse contexto, o deferimento dos pedidos de ressarcimento no prazo legal, ou seja, antes de escoados 360 dias do protocolo, não dá ensejo à atualização monetária, justamente pela ausência do requisito referente à "resistência ilegítima".

(...)

11. A lógica dessa orientação decorre da premissa de que, "no caso do contribuinte acumular créditos escriturais em um período, para o aproveitamento em períodos subsequentes, não havendo resistência ilegítima do Fisco para a pronta utilização do crédito, afigura-se indevida a incidência de correção monetária, salvo se houver disposição legal específica para tanto" (AgRg no REsp 1.159.732/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 11/6/2015).

(...)

Nessa linha de entendimento, confirmam-se os inúmeros julgados deste STJ:

(...)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. **CRÉDITO DE IPI, COFINS E CONTRIBUIÇÃO AO PIS**. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL APÓS O TRANSCURSO DO PRAZO PARA A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA ANALISAR O PEDIDO. MATÉRIA PACIFICADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. ERESP 1.461.607/SC. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

(...)

IV. A Primeira Seção do STJ dirimiu a controvérsia então existente e firmou compreensão segundo a qual o **"termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito de PIS/COFINS não-cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco"** (STJ, EREsp 1.461.607/SC, Rel. p/ acórdão Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 1º/10/2018).

(...)

(AgRg no REsp 1.282.563/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 16/11/2018)

(...)

TRIBUTÁRIO. **CRÉDITO PRESUMIDO E/OU ESCRITURAL. PIS E COFINS. CORREÇÃO MONETÁRIA**. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS, CONTADO A PARTIR DO PROTOCOLO DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

(...)

(AgInt no REsp 1.697.395/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 27/08/2018)

TRIBUTÁRIO. **IPI. PIS/COFINS**. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL.

(...)

(AgInt no REsp 1.229.108/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/04/2018)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. **PIS/COFINS. CRÉDITO ESCRITURAL E CRÉDITO PRESUMIDO. CORREÇÃO MONETÁRIA**. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. MORA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DO PRAZO LEGAL PREVISTO NO ART. 24 DA LEI 11.457/2007.

(...)

(REsp 1.722.500/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/11/2018)

Nunca é demais lembrar que, **por se caracterizar efetivamente um benefício fiscal, a sua concessão e também o modo de aproveitamento é de competência do legislador infraconstitucional**.

Também não concorda com essa nossa proposta o Min. Mauro Campbell Marques, por compreender existir uma diferença entre crédito escritural e pedido de ressarcimento em dinheiro ou mediante compensação com outros tributos, a autorizar, neste último caso, a incidência da correção monetária desde a data em que protocolado o pedido

administrativo. Vejamos os principais argumentos trazidos pelo ilustre colega em seu voto condutor no EAg 1.220.942/SP:

(...)

Para espancar de vez as dúvidas a respeito, é preciso separar duas situações distintas: a situação do crédito escritural (crédito de um determinado tributo recebido em dado período de apuração e utilizado para abatimento desse mesmo tributo em outro período de apuração dentro da escrita fiscal) **e a situação do crédito objeto de pedido de ressarcimento** (crédito de um determinado tributo recebido em dado período de apuração utilizado fora da escrita fiscal mediante pedido de ressarcimento em dinheiro ou compensação com outros tributos).

Decerto, deve-se negar ordinariamente o direito à correção monetária quando estamos a falar de créditos escriturais recebidos em um período de apuração e utilizados em outro (sistemática ordinária de aproveitamento), ou seja, de créditos inseridos na escrita fiscal da empresa em um período de apuração para efeito de dedução dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados em períodos de apuração subseqüentes (se forem utilizados em um mesmo período de apuração não há diferença de correção monetária, veja-se o voto-vista vencido do Min. José Delgado no REsp. n. 212.899 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, julgado em 5.10.1999). Na exceção à regra, se o Fisco impede a utilização desses créditos escriturais, seja por entendê-los inexistentes ou por qualquer outro motivo, a hipótese é de incidência de correção monetária quando de sua utilização, se ficar caracterizada a injustiça desse impedimento. Por outro lado, se o próprio contribuinte acumula tais créditos para utilizá-los posteriormente em sua escrita fiscal por opção sua ou imposição legal, não há que se falar em correção monetária, pois a postergação do uso foi legítima, salvo, neste último caso, declaração de inconstitucionalidade da lei que impôs o comportamento.

Contudo, no presente caso estamos a falar de ressarcimento de créditos, sistemática diversa (sistemática extraordinária de aproveitamento) **onde os créditos outrora escriturais passam a ser objeto de ressarcimento** em dinheiro ou compensação com outros tributos em virtude da impossibilidade de dedução com débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos (normalmente porque isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero), ou **até mesmo por opção do contribuinte, nas hipóteses permitidas por lei**. Tais créditos deixam de ser escriturais, pois não estão mais acumulados na escrita fiscal para uso exclusivo no abatimento do IPI devido na saída. São utilizáveis fora da escrita fiscal.

Nestes casos, **o ressarcimento em dinheiro ou compensação com outros tributos se dá mediante requerimento feito pelo contribuinte que, muitas vezes, diante das vicissitudes burocráticas do Fisco, demora a ser atendido**, gerando uma defasagem no valor do crédito que não existiria caso fosse reconhecido anteriormente ou caso pudesse ter sido utilizado na escrita fiscal (sistemática ordinária de aproveitamento). Essa é a situação em apreço e que configura a mesma situação do paradigma em Recurso Representativo da Controvérsia REsp nº 1.035.847 - RS, como veremos.

(...)

Desse modo, a lógica é simples: **se há pedido de ressarcimento de créditos de IPI, PIS/COFINS** (em dinheiro ou via compensação com outros tributos) e esses créditos são reconhecidos pela Receita Federal com mora, essa demora no ressarcimento enseja a incidência de correção monetária, posto que caracteriza também a chamada "resistência ilegítima" exigida pela Súmula n. 411/STJ.

(...)

Com relação aos robustos argumentos trazidos, tenho a dizer que não nos parece que o fato de o crédito a ser buscado extrapolar o limite de compensação/creditamento com o próprio tributo (**v.g. PIS/COFINS**), a possibilitar o ressarcimento em dinheiro, desnature a sua natureza escritural. De fato, nos termos antes defendidos, o direito ao aproveitamento do crédito excedente está previsto na lei de regência dos tributos (art. 6º, I, § 2º, da Lei 10.833/2003: "A *COFINS* não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: I - exportação de mercadorias para o exterior; [...] § 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria." [a qual, como antes mencionado, não prevê correção atuarial]; vide também art. 5º, I, § 2º, da Lei 10.637/2002); porém, a desconfiguração dessa natureza escritural - portanto desprovida de atualização monetária, nos termos da jurisprudência deste STJ e do STF, só pode se dar com a resistência injustificada do fisco, o que não ocorre antes do transcurso do prazo legal de 360 dias previsto no art. 24 da Lei 11.457/2007 para análise do pedido de ressarcimento.

3. Tese a ser fixada em repetitivo

Em suma, para os fins do art. 1.036 do CPC/2015, este relator propõe a fixação da seguinte tese em repetitivo, sem necessidade da modulação de que trata o art. 927, § 3º, do mesmo Codex: "**O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)**".

(...)

VOTO-VISTA

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA:

(...)

II. Delimitação da controvérsia

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

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

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos recursos repetitivos, deverão ser obrigatoriamente reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme determina o art. 62, § 2º, do Regimento Interno:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

O PER foi transmitido em 28/12/2006, e o crédito correspondente foi integralmente utilizado até a data de 13/06/2007 (com a apresentação da última DCOMP), portanto não há que se falar em “resistência ilegítima” por parte do Fisco, uma vez que não ultrapassado o prazo de 360 dias estabelecido no art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007.

Nesse contexto, voto por negar provimento a este pedido.

IV - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar as glosas referentes a créditos sobre frete de produtos semi-elaborados entre unidades de produção.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares