



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12585.720158/2012-05
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-015.181 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de maio de 2024
Recorrentes COPEBRÁS INDÚSTRIA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

O dissídio jurisprudencial apto a ensejar a abertura da via recursal extrema consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses análogas na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica. A dessemelhança nas circunstâncias fáticas sobre as quais se debruçam os acórdãos paragonados impede o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não restam demonstrados os alegados dissídios jurisprudenciais, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. 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 para o PIS, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a frete de produtos em elaboração (gesso), e, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere a frete de produtos acabados e a remoção de resíduos, e, por unanimidade de votos, em dar-lhe parcial provimento, para afastar as glosas em relação a remoção de resíduos.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meire - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial em face do Acórdão nº 3302-005.189 que deu provimento parcial ao recurso voluntário, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

BENS UTILIZADOS COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não é admissível a apropriação de créditos sobre supostos valores de aquisição de bens utilizados como insumo de produção ou industrialização se não há comprovação da correspondente operação de aquisição.

SERVIÇOS APLICADOS NA FASE PRÉ E PÓSINDUSTRIAL. INSUMO DE PRODUÇÃO NÃO CARACTERIZADO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por não serem insumos aplicados na produção ou industrialização de bens destinados à venda, os gastos com os serviços aplicados na fase pré e pós-industrial não asseguram a apropriação dos créditos das Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA E DE OPERAÇÃO PORTUÁRIA PRESTADOS NO PAÍS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, somente em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços.

2. Os gastos com serviços de logística e operação portuária realizados no País, vinculados à operação de importação de insumos, por falta de previsão legal, não asseguram apropriação de créditos das referidas contribuições.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEO. APROPRIAÇÃO/APURAÇÃO EM PERÍODO DE APURAÇÃO SUBSEQUENTES. IMPOSSIBILIDADE.

1. Por expressa determinação legal (art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins somente é permitida (i) no mês em que adquirido os bens de revenda e os insumos aplicados na produção de bens de venda ou na prestação de serviços, ou (ii) no mês em que incorridos os encargos/despesas geradoras de crédito.

2. Além de não haver permissão legal para a apropriação/apuração de créditos de períodos de apuração anteriores em períodos de apuração subsequentes, tal procedimento, se efetivado, inviabiliza a verificação da apuração dos créditos e o cumprimento das condições de aproveitamento de saldo de créditos mediante ressarcimento ou compensação.

GASTOS COM FRETE. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, os gastos com frete nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte não admite a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

GASTOS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS DO CONTRIBUINTE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os gastos com frete na transferência de insumos de produção, inclusive de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte propiciam a dedução de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins como insumo de produção/industrialização de bens destinados à venda.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Inconformado com a decisão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, onde suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente ao conceito de insumo e a possibilidade de aproveitamento das despesas com fretes de insumos *intercompany*.

O recurso teve seguimento e o sujeito passivo apresentou contrarrazões.

O Sujeito Passivo também interpôs recurso especial, suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente ao aproveitamento dos custos com os seguintes bens/serviços: Limpeza, segurança, detalhamento de engenharia, operação portuária, logísticos, apoio, fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, energia elétrica. Foi negado seguimento *in totum* ao recurso especial. O Sujeito Passivo interpôs agravo, o qual foi acolhido parcialmente para dar seguimento ao recurso especial referente: “**serviços de limpeza**”, tão-somente em relação ao Acórdão 3201-003.316; “**serviços de operação portuária**”; “**serviços logísticos**”; “**serviços de frete em geral**”; e “**possibilidade de utilização de créditos extemporâneos**”.

A Fazenda Pública apresentou contrarrazões.

Os recursos foram sorteados a este relator, nos termos do RICARF.

Este é o brevíssimo relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL.

Conceito de Insumo.

Admissibilidade.

A Fazenda Nacional apresentou paradigma, cuja tese que contraria decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos.

O paradigma apresentado, Acórdão nº 3802-00.341, considera insumo para fins de cálculo do crédito referente à PIS/COFINS não-cumulativa, “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, e aplicados ou consumidos na prestação de serviços” conforme estabelecido nos artigos 66, § 5º, II, “b”, da IN SRF 247/2002 e 8º, § 4º, II, “b”, da IN SRF 404/2004, ambos em sintonia com o inciso I, § 3º, artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, aplicando-se ao termo “insumo” o mesmo sentido tradicionalmente proclamado pela legislação do IPI.

Ocorre, que o conceito de insumo que deve ser aplicado deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos.

Sendo assim, não conheço desse capítulo em razão da falta de apresentação de paradigma caracterizador da divergência jurisprudencial, nos termos do art.118, § 12, III, “b”, da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 – RICARF.

Fretes de produtos inacabados.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo. Houve prequestionamento e a divergência jurisprudencial restou caracterizada pelo Acórdão nº 9303-005.553, de forma que conheço do capítulo e passo ao mérito.

Mérito

O acórdão recorrido concedeu crédito relativos aos fretes aplicados no transporte de gesso, por se tratarem de transporte de insumo entre estabelecimentos da recorrente.

A Fazenda Nacional defende a tese que a legislação tratou o frete de forma diferenciada, descaracterizando-o como insumo. Em outras palavras, frete não integra a cadeia produtiva, logo não pode ser insumo.

A afirmação da Fazenda Nacional não é um axioma que pode ser seguido cegamente. A decisão recorrida tratou do tema de forma didática e retrata exatamente a minha opinião sobre a questão, de forma que utilizo sua ratio como se minha fosse como fundamentação, *verbis*:

II Da Glosa das Despesas com Fretes em Geral

Por sua vez, a recorrente esclareceu que os gastos com “Fretes em geral” referiam a movimentações ocorridas dentro do estabelecimento da recorrente, relativas a duas situações distintas, a saber:

a) Movimentação de gesso: *transporte de gesso no estabelecimento da Recorrente. Como se verá, esta movimentação é parte essencial e inevitável do processo produtivo da Recorrente, devendo ser, portanto, considerada um insumo; e*

(...)

Em vários votos proferidos em julgados anteriores deste Colegiado, após exaustiva fundamentação legal, este Relator chegou a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10;637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado pelo vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

De outra parte, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica à transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

Com base nesse entendimento, apenas os créditos relativos aos fretes aplicados no transporte de gesso devem ser integralmente restabelecidos, por se tratar de transporte de insumo entre estabelecimentos da recorrente.

Pelas assertivas acima, os fretes utilizados no transporte de produtos semiacabados ou em elaboração devem integrar o cálculo dos créditos da não-cumulatividade previsto nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

No caso dos autos, os fretes foram utilizados para movimentar resíduos de gesso encharcados de ácido fosfórico, que devem ser escorridos em local apropriado, para após retornar seco para planta industrial. Essa informação é incontroversa, logo tenho como verdadeira e norteia minha posição.

Vejo que esse serviço é essencial ao processo produtivo do Sujeito passivo. A retirada desse serviço, s.m.j. poderá descaracterizar ou até mesmo inviabilizar a formação do produto final. Sendo assim, esse custo pode e deve ser considerado como insumo, para fins de creditamento da não cumulatividade das contribuições sociais.

Ex positis, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO.**ADMISSIBILIDADE.**

O recurso é tempestivo. Quanto aos demais requisitos de admissibilidade, serão tratados por capítulo recursal.

Da glosa dos serviços de operação portuária - na importação.

Segundo o Fisco, os serviços de operação portuária prestados não foram detalhados e foram realizados, em regra, pela empresa Fertimport S/A. Por não se enquadrar no conceito de insumo foram glosados.

A recorrente alegou que os serviços de operação portuária eram um conjunto de operações que incluíam a permissão de passagem da mercadoria desde o transporte marítimo até o transporte terrestre e vice-versa.

Para a recorrente, o serviço envolvia mais que a simples movimentação da mercadoria (carga, escarga, armazenagem etc), englobando também serviços complementares, tais como a identificação da mercadoria, os despachos aduaneiros, o reconhecimento de avarias, e os sistemas de informação, entre outros. Esclareceu ainda a recorrente que tais serviços referiam-se, “na sua totalidade, à movimentação e eventual armazenagem de insumos (mais especificamente, enxofre, o principal insumo utilizado na produção de ácido sulfúrico) importados pela Recorrente para a fabricação de produtos químicos.”

O Acórdão recorrido negou o direito ao crédito nos termos do § 1º do art. 15 da Lei 10.685/2004.

Os serviços de operação portuária em destaque foram prestados na operação de importação de insumos utilizados pela recorrente no seu processo produtivo. Acontece que, no âmbito da operação de importação, o direito ao crédito somente é assegurado em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços, conforme expressamente determina o § 1º do art. 15 da Lei 10.685/2004.

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 20e3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)(Produção de efeitos) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda;

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

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

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

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei. (grifos não originais)”

As alegações da recorrente sobre o direito de apropriação de crédito sobre os gastos com fretes no transporte de insumos adquiridos no mercado nacional não se aplica ao caso

em tela, uma vez que se trata de insumos importados, para os quais a legislação, expressamente, só admitiu os créditos relativos às contribuições efetivamente pagas pelo importador.

O Acórdão paradigma n.º 3201-003.170, ao meu sentir, não contraria a *ratio* da decisão recorrida. Não defende a possibilidade do afastamento da regra prevista no § 1º do art. 15 da Lei 10.685/2004, para fins de permitir o creditamento das despesas com gastos na importação, mesmo no caso de não haver contribuições efetivamente recolhidas pelo importador.

Crédito calculados sobre desestiva

Conforme relata a recorrente, trata-se de dispêndios que englobam gastos com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem alfandegada, prestados por pessoas jurídicas no Brasil, na importação.

O Fisco considerou tais dispêndios como comerciais, distintos de dispêndios de produção, e por isso os glosou.

Dirijo dessa interpretação. Conforme o preâmbulo teórico conceitual de insumos, os gastos vinculados à aquisição de insumos geram direito a crédito, sob a insígnia de custo da mercadoria ou do insumo. Tradicionalmente aceita-se o frete na aquisição do insumo como componente de seu custo. Ora, aqui, as despesas relacionadas à operação física de importação – desestiva, descarregamento, movimentação – têm a mesma natureza contábil do frete, como custo do insumo.

Não obstante, despesas com despachantes são eminentemente administrativas, relacionadas à obrigações contábeis/fiscais, e portanto, não geram direito a crédito.

O mesmo ocorre com o Acórdão n.º 3301-004.483:

Dispêndios com armazenagem de produtos importados e com despesas aduaneiras

Para a Recorrente, as despesas de armazenagem de produtos importados não se distinguem da armazenagem de produtos nacionais. Já as despesas aduaneiras correspondem aos créditos relativos às despesas que integraram o valor do custo de mercadorias importadas, tais como os valores desembolsados com despachante, o manuseio de contêiner, a movimentação com empilhadeiras, a armazenagem, a amarração e a desamarração de navio, entre outras despesas essenciais para nacionalização da mercadoria estrangeira.

Defende o creditamento com base no art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833/03.

Entendo que lhe assiste razão. Explico.

Quanto à armazenagem, tal creditamento se dá com base no inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, para a Cofins, e no inciso II do art. 15 da Lei n.º 10.833, de 2003, para a Contribuição para o PIS/Pasep. Trata-se de previsão genérica de crédito em relação a despesas com armazenagem, abrangendo tanto a de mercadorias nacionais quanto a de importadas, todavia a única exigência é a constante no § 3º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003: a despesa com armazenagem deve ser derivada de aquisição do serviço junto à pessoa jurídica domiciliada no País.

Por sua vez, as despesas aduaneiras também podem ser objeto de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3º das leis de regência, salvo os valores pagos a despachante, pessoa física, por expressa vedação legal.

Portanto, devem ser revertidas as glosas de despesas com armazenagem de produtos importados e despesas aduaneiras (salvo valores pagos a despachantes pessoas físicas), desde que derivadas de aquisição do serviço junto à pessoa jurídica domiciliada no País, o que deve ser apurado em sede de liquidação deste acórdão.

Como se pode notar, as decisões recorrida e paradigmas não tratam da mesma norma tributária. Fato que inviabiliza o cotejo para fins de se deduzir divergência. O dissídio jurisprudencial revela-se no conteúdo material, ou seja, ele só se configura quando estão em

confronto decisões que tratam de situações fáticas semelhantes exarados à luz do mesmo arcabouço jurídico. Em outras palavras, o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses análogas na configuração dos fatos que embasam a questão jurídica.

No caso, o Acórdão recorrido interpreta o § 1º do art. 15 da Lei 10.685/2004, afastando todo e qualquer direito ao crédito nos casos em que as contribuições não foram efetivamente pagas na importação dos bens e serviços. Já os paradigmas não traçaram uma única linha sobre a questão. Logo, não há divergência jurisprudencial a ser sanada por esse Colegiado.

Forte nestes argumentos, não conheço do capítulo recursal.

Da glosa dos serviços logísticos.

Segundo a fiscalização, os serviços prestados não foram detalhados e foram realizados pela empresa Solvay Química Ltda. Constava na descrição das notas fiscais que os serviços foram prestados no município de Santo André, município em que a recorrente não possuía estabelecimento.

A recorrente esclareceu que os serviços referiam-se a operações de capatazia, envolvendo o descarregamento e movimentação de insumos (carbonato dissódico) adquiridos do exterior.

A glosa e sua manutenção nas instâncias julgadoras teve como fundamento a impossibilidade de tomada de crédito nos casos em que a contribuição não tenha sido efetivamente paga na importação, nos termos do § 1º do art. 15 da Lei 10.685/2004.

O Acórdão paradigma – 3402-003070 – não enfrentou a regra prevista no § 1º do art. 15 da Lei 10.685/2004. Logo, a questão jurídica entre os paragonados não são semelhantes, inviabilizando o confronto e a identificação da divergência jurisprudencial.

Sendo assim, não conheço do capítulo recursal.

Possibilidade de utilização de créditos extemporâneos.

O Acórdão recorrido condicionou o aproveitamento do crédito extemporâneo a dois requisitos concomitantes:

- retificação do Dacon; e
- segregação dos crédito por períodos de apuração.

Acontece que, embora o CFOP fosse perfeitamente compatível com operações de venda, o motivo da mencionada glosa não foi a incompatibilidade do CFOP, mas impertinência do período de apuração do crédito, posto que se tratava de despesa com frete de meses anteriores ao período de apuração em que informados/registrados e a recorrente não logrou demonstrar que tais créditos não foram apropriados nos meses ou períodos de apuração pertinentes, o que era necessário, conforme a seguir demonstrado.

Em relação aos créditos registrados em períodos posteriores, a recorrente ainda alegou que havia apenas dois requisitos para a apropriação de tais créditos, ou seja: a) que os créditos fossem apropriados dentro do prazo de cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram; e b) que os créditos fossem apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores, consoante dispõe o art. 13 da Lei nº 10.833/2003.

O disposto no § 1º art. 3º, expressamente, determina que a apuração dos créditos será feita mensalmente, com base (i) nos custos dos bens e serviços adquiridos no mês, (ii)

nas despesas/gastos com energia, aluguéis, arrendamento mercantil e armazenagem e frete incorridos no mês, (iii) encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e (iv) os bens devolvidos no mês. E a fixação desse procedimento de apuração mensal tem por finalidade assegurar o controle e a verificação da correta apuração do crédito, especialmente, a natureza/tipo de crédito e valor apropriado. Em suma, esse procedimento visa a confirmação/comprovação dos requisitos da certeza e liquidez do crédito, condição indispensável para o aproveitamento sob as diversas modalidades prevista na legislação (dedução, ressarcimento ou compensação).

E a segregação dos créditos por períodos de apuração também se justifica pelo fato de a forma passível/admitida de aproveitamento depender da composição do crédito no respectivo período de apuração, especialmente, nos casos de aproveitamento mediante ressarcimento e compensação, para os quais existem específicas restrições legais. Em outras palavras, é indispensável, sob pena de burla indireta às vedações legais, que, para cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento ou compensação. Dada essa exigência legal, o ressarcimento ou compensação de eventuais saldos de créditos não aproveitados (deduzidos) no período de apuração pertinente (créditos extemporâneos), necessariamente, deve ser precedida da revisão da apuração (confronto entre créditos e débitos) dos correspondentes períodos de apuração. Sem esse prévio e indispensável procedimento, não há como saber se o saldo de crédito era ou não passível de ressarcimento ou compensação.

Portanto, a segregação da apuração dos créditos por período de apuração, inequivocamente, não se trata de mera exigência formal, sem efeito prático. Ao contrário, trata-se de procedimento determinado por lei, que visa o controle e a verificação do estrito cumprimento dos requisitos legais. A relevação ou a desconsideração dessa formalidade, além da impossibilidade da verificação da legitimidade do crédito por parte da autoridade fiscal, inequivocamente, poderá resultar no descumprimento das condições legais estabelecidas para o ressarcimento ou compensação dos saldos de créditos das referidas contribuições.

Além da obrigatória apuração dos créditos nos respectivos meses do período de apuração, determinado no referido preceito legal, antes da utilização do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e da entrega do arquivo digital EFD-Contribuições, a apuração extemporânea de créditos deveria ser seguida da obrigatória retificação do Dacon e, se alterado o valor do débito, da respectiva DCTF, conforme expressamente determinava o art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005.

Já nos Acórdãos paradigmas (nº 9303-006.248 e nº 3201-003.455), restou decidido que é obrigatória a retificação do Dacon para aproveitamento de créditos extemporâneos. Contudo, condiciona a apuração por período de aquisição por qualquer outro meio que possa atestar o direito perseguido.

Não me parece razoável que, após a contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória.

O fato de o Dacon não ter sido retificado há de ser relevado, por não haver dúvida quanto ao crédito correspondente às aquisições das notas fiscais acima mencionadas.

Observa-se que nos paradigmas havia prova da apuração do crédito e a segregação dos meses de aquisição. Apenas não houve retificação do Dacon, sendo esse o único motivo para a negativa dos créditos.

No acórdão recorrido, além de não haver a retificação do Dacon, o Sujeito Passivo não demonstrou, por qualquer outro meio, a apropriação das despesas que ensejariam os créditos nos meses ou períodos de apuração pertinentes. Não havia provas da segregação por período de apuração dos créditos pretendidos.

Ao meu sentir, as decisões paragonadas laboram a partir de circunstâncias fáticas distintas das que se apresentam na lide em julgamento. Em se tratando de espécies díspares nos fatos embasadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência.

Assim, por se debruçarem sobre circunstâncias fáticas distintas, entendo impossível deduzir divergência entre o acórdão recorrido e os de nºs 9303-006248 e 3201-003.455.

Ex positis, não conheço do capítulo recursal.

Direito de crédito sobre serviços de limpeza e sobre serviços de frete de produtos acabados.

Quanto a esses capítulos, reconheço as divergências, além dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que passo ao mérito.

Mérito

Direito de crédito sobre serviços de frete de produtos acabados.

É incontroverso que os fretes que originaram o direito perseguido neste capítulo dizem respeito ao transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos. O acórdão recorrido afastou a possibilidade do frete tanto pelo inciso III como pelo inciso IX do art. 3º das Leis que regem a não-cumulatividade das contribuições sociais.

De outra parte, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

Em seu Recurso Especial, o Sujeito Passivo defende que os fretes de produtos acabados são típicas despesas de operação de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, motivo pelo qual estão aptos a gerar créditos de PIS e Cofins.

Essa matéria foi objeto de julgamento pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde ficou consignado que a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo.

A Lei nº 10.833, de 2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da COFINS calculados com base em “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

Como se vê, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado

pelo mesmo. Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme ressaltado.

Por isso, entendo que o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos:

(i)- primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos acabados; e

(ii) ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit nº 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (Grifei)

Concluindo, como o frete de mercadorias entre estabelecimentos não caracteriza insumo, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida. (Acórdão nº 9303-010.249, de 11 de março de 2020).

A mudança de posicionamento da 3ª Turma da CSRF teve como sustentáculo a jurisprudência pacífica do STJ sobre o tema, que abaixo transcrevo:

"RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF.

RECURSO NÃO PROVIDO.

1. "É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissor, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF". (AgInt no AREsp 1031163/RJ, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 20/06/2017, DJe 29/06/2017)

2. A falta de particularização do dispositivo de lei federal objeto de divergência jurisprudencial consubstancia deficiência bastante a inviabilizar a abertura da instância especial. Incidência da Súmula 284/STF.

3. Agravo interno a que se nega provimento" (STJ, AgInt no AREsp 1.198.768/SC, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe de 05/03/2018).

Por outro lado, por simples cotejo entre as razões do Recurso Especial e os fundamentos do acórdão recorrido, observa-se que a tese recursal contida nos arts. 2º, II, da Lei 9.478/97; 146 do CTN e 48, §§ 11 e 12 da Lei 9.430/96, sequer implicitamente, foi

apreciada pelo Tribunal de origem, não obstante terem sido opostos Embargos de Declaração, para tal fim.

Por essa razão, à falta do indispensável prequestionamento, não pode ser conhecido o Recurso Especial, no ponto, incidindo o teor da Súmula 211 do STJ ("inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição dos embargos declaratórios, não foi apreciado pelo Tribunal a quo").

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

2. A falta de prequestionamento da matéria suscitada no recurso especial, a despeito da oposição de embargos declaratórios, impede seu conhecimento, a teor da Súmula nº 211 do Superior Tribunal de Justiça.

[.....omissis.....]

Assim, à mingua de prequestionamento, inviável a apreciação da aludida tese recursal.

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

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

[....omissis.....]

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.

[.....omissis.....]

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.

[.....omissis.....]

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

[.....omissis.....]

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis

: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida". Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

Sendo assim, voto por manter a glosa dos custos com fretes dos produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente.

Direito de crédito sobre serviços de limpeza

Neste capítulo recursal, discute-se a possibilidade de crédito das contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, tendo como base as despesas de remoção de resíduos.

Temos como premissas a serem observadas para a apuração do crédito das contribuições apuradas pela não cumulatividade: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao 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; 2. **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.

A recorrente alega que é uma empresa industrial do ramo químico, focada na produção de fertilizantes fosfatados de alta e baixa concentração, de fosfato bicálcico, ácido fosfórico, ácido sulfúrico, ácido fluossilícico e gesso agrícola. A contratação de serviços de limpeza de alta qualidade é essencial às atividades da empresa, seja por questões de imagem como por determinação de órgãos ambientais e regulatórios. A atividade desenvolvida pela recorrente envolve a manipulação de uma série de produtos químico potencialmente nocivos à saúde de seus colaboradores e de terceiros. A constante manipulação de tais produtos exige a observância de altíssimos padrões de limpeza, sob pena de imposição, por órgãos ambientais, trabalhistas e regulatórios, de multas e penalidade.

Entendo que o serviço de limpeza para as sociedades que manipulam produtos químicos é relevante, pois existem normas impositivas do poder público que as obrigam a contratação de serviço de limpeza específico, no caso remoção de resíduos, para fins de preservação do meio ambiente. Sendo assim, revento as glosas referentes aos custos com remoção de resíduos.

DISPOSITIVO

Ante todo o exposto:

1 - Voto por conhecer em parte em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a frete de produtos em elaboração (gesso), negando-lhe provimento;

2 - Voto por conhecer parcialmente do recurso especial interposto pelo Sujeito Passivo, apenas no que se refere a frete de produtos acabados e a remoção de resíduos. Na parte conhecida, dar-lhe provimento para reverter as glosas referentes aos custos com remoção de resíduos.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho