



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13005.720788/2013-07</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-014.573 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FRS S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO.

O contribuinte pode tomar crédito sobre os encargos de depreciação dos serviços de benfeitorias com instalações elétricas e hidráulicas e aqueles referentes às despesas com serviços de jardinagem e pintura.

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

A sistemática de tributação não cumulativa do PIS e da Cofins, prevista nas Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, permite o desconto de créditos vinculados a despesas com frete, porém exclusivamente referente às operações de venda, não contemplando os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou (não podendo mais ser caracterizado como insumo) e a operação de venda ainda não ocorreu, sendo tais movimentações de mercadorias realizadas apenas para atender a necessidades logísticas ou comerciais.

COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE ATÉ NO LIMITE DO CRÉDITO DO SUJEITO PASSIVO.

Comprovada nos autos a existência de crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional, efetua-se a compensação do débito tributário até o limite daquele crédito.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para (i.1) reverter a glosa referente à divergência entre o valor do crédito solicitado no Pedido de Ressarcimento e o demonstrado nos DACONs, no montante calculado na diligência realizada; (i.2) permitir ao recorrente tomar crédito sobre os encargos de depreciação dos referidos serviços de benfeitorias com instalações elétricas e hidráulicas; e (i.3) para reverter a glosa dos créditos referentes às despesas com serviços de jardinagem e pintura; (ii) por maioria de votos, para reverter a glosa sobre frete de aquisição de produtos sujeito à alíquota zero, vencidos os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini e Lázaro Antônio Souza Soares; e, (iii) por voto de qualidade, para negar provimento ao crédito sobre frete de produtos acabados, vencidos os conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca das Chagas Lemos e José Renato Pereira de Deus. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-014.569, de 19 de junho de 2024, prolatado no julgamento do processo 13005.720784/2013-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem - DRF/SCS/SAORT nº 129, de 03 de junho de 2013 -, que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento formulado no PER/DCOMP nº 05834.77609.200112.1.1.08-5980 (fls. 2/10), referente ao PIS - NãoCumulativo – Exportação - 4º trimestre de 2011.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime não cumulativo, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. VEDAÇÃO

A aquisição de insumos poderá dar direito a créditos previstos no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 a serem descontados das contribuições PIS/Pasep e Cofins, apuradas segundo a sistemática não cumulativa, desde que a aquisição desse insumo esteja sujeita ao pagamento dessas contribuições, observados os demais requisitos legais relativos ao desconto de crédito.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETES

Na tomada de crédito sobre o frete na aquisição de insumo sujeito ao crédito presumido deve-se aplicar a mesma alíquota a que o insumo está submetido.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

NULIDADE.

As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ, apresentou Recurso Voluntário, às fls. 645/698.

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressalvando o meu entendimento pessoal expresso na decisão paradigmática, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigmático como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigmático e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à admissibilidade e ao mérito, ressalvado quanto à glosa sobre frete de aquisição de produtos sujeito à alíquota zero, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

#### ADMISSIBILIDADE

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

#### DA GLOSA DE DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR SOLICITADO NO PER E O DEMONSTRADO NOS DACON

Alega o recorrente que não existiu a divergência descrita pelo Auditor-Fiscal no Parecer que fundamentou o Despacho Decisório. Em suas palavras:

*Nesse ponto, a fiscalização glosou o crédito pleiteado pela Recorrente no PER porquanto teria apresentado pedido de resarcimento de saldo de crédito básico de PIS e Cofins não cumulativo exportação, supostamente, em valor superior aos créditos desta natureza e vinculação, informados nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais – DACON do mesmo período, conforme demonstrado nas tabelas abaixo, extraídas dos pareceres da DRF/SCS/SAFIS.*

*Em sua Manifestação a Recorrente aponta que o valor supostamente a maior, apontado pela fiscalização, na verdade, trata-se do saldo do crédito presumido decorrente do abatimento de créditos presumidos da atividade agroindustrial, vinculados à receita de exportação, nos termos do parágrafo 7º, inciso II, art. 55, da lei 12.350/10, conforme a seguir está demonstrado.*

(...)

*Para a DRJ, o capítulo 6 do parecer que embasou o despacho decisório, é claro em reconhecer que os saldos de crédito presumidos foram integralmente considerados para efeito de apuração do crédito. Nessa linha, visando corroborar seu entendimento, teceu um exemplo, relacionado ao DACON do mês de dezembro de 2011:*

(...)

*De se registrar, ademais, que o valor inserido na linha 24 do DACON também não se refere ao crédito presumido da agroindústria, cujo valor constante na DACON está na linha 29 e é de R\$12.569,39. Ou seja, ao contrário do que inferiu o v. acórdão recorrido, os valores atinentes ao saldo do crédito presumido decorrente do abatimento de créditos presumidos da atividade agroindustrial, vinculados à receita de exportação, não foi considerado pelo capítulo 6 do parecer.*

*O mencionado saldo de crédito presumido, como explicitou a Recorrente desde sua Manifestação de Inconformidade corresponde exatamente à diferença apontada pela fiscalização entre os valores dos créditos pleiteados na PER e demonstrados em DACON.*

(...)

Tais créditos podem ser utilizados para abater as contribuições devidas, decorrentes de operações no mercado nacional. Na impossibilidade de efetuar o abatimento com as próprias contribuições, a norma autoriza a compensação do saldo credor com outros tributos administrados pela RFB, ou solicitar o resarcimento do valor.

(...)

Nesse sentido, cumpre referir que os valores que foram objeto dos pedidos de resarcimento, efetuados pela empresa ora Recorrente, limitam-se aos créditos vinculados à receita de exportação, subdivididos em:

- 1) Créditos apurados à alíquota de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS);
- 2) Créditos Presumidos (atividade agropecuária);
- 3) Créditos de importação.

Os créditos informados pelo contribuinte dividem-se nos apurados à alíquota de 1,65% e 7,6% presumidos, decorrentes da atividade agroindustrial, mais os créditos de produtos importados, sendo que todos segregados pela destinação da receita (tributada no mercado interno; não tributada no mercado interno; de exportação).

Nestes termos, a ora Recorrente abateu os débitos de PIS e COFINS apurados mensalmente, primeiramente com os créditos por entradas, presumidos e de importação, vinculados às receitas tributadas no mercado interno. Passo seguinte, utilizou os créditos presumidos, vinculados às receitas não tributadas no mercado interno. Por fim, conclui o abatimento dos débitos de PIS e COFINS apurado no mês, com créditos presumidos vinculados à receita de exportação.

Os saldos de créditos normais (tributados à alíquota de 1,65% e 7,6%), de crédito presumido, oriundos da atividade agroindustrial, e, por fim de produtos importados, todos vinculados à receita de exportação, foram objeto de pedido eletrônico de resarcimento (PER).

Vejamos os termos da imputação fiscal, às fls. 12/13:

**1 – GLOSA DE DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR SOLICITADO EM PER E O DEMONSTRADO NOS DACON**

O contribuinte apresentou Pedido de Ressarcimento de saldo de crédito básico de Cofins não-cumulativo exportação, com base no parágrafo 1º do art. 6º da Lei nº.10.833/2003, do período analisado em valor superior aos créditos desta natureza e vinculação, informados nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais - DACON do mesmo período, conforme demonstrado na tabela abaixo:

<b>Valor crédito básico exportação</b>			
<b>Trimestre-Ano</b>	<b>PER</b>	<b>DACON*</b>	<b>Glosa (valor PER – DACON)</b>
2-2011 Soma	8.125.537,32	6.924.674,22	1.200.863,10
3-2011 Soma	6.505.793,15	5.627.673,65	878.119,50
4-2011 Soma	6.637.110,29	5.269.269,90	1.367.840,39
01-2012 Soma	4.453.638,32	4.398.358,15	55.280,17
Total no período analisado (R\$)		3.502.103,16	

\*Valores líquidos (deduzido campo “vlr.descontado no mês” constante do Dacon)

*Desta forma, a diferença pedida a maior em relação ao valor do crédito básico vinculado à receita de exportação informado nos Dacon do período, demonstrada na última coluna da tabela acima, será glosada em razão da insuficiente demonstração em Dacon do crédito solicitado no PER.*

Analizando o DACON preenchido pelo contribuinte, anexado pelo Auditor-Fiscal às fls. 32/41, fiz as seguintes constatações:

#### OUTUBRO

TOTAL DE CRÉDITOS: R\$2.850.179,68 (DESTES, R\$2.123.098,84 VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO)

TOTAL DE DÉBITOS: R\$1.723.105,95

SALDO CREDOR NO MÊS: R\$1.127.073,73

#### NOVEMBRO

TOTAL DE CRÉDITOS: R\$5.302.065,52 (DESTES, R\$3.954.810,69 VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO)

TOTAL DE DÉBITOS: R\$1.813.920,81

SALDO CREDOR NO MÊS: R\$3.488.144,71

#### DEZEMBRO

TOTAL DE CRÉDITOS: R\$3.865.113,50 (DESTES, R\$2.629.436,72 VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO)

TOTAL DE DÉBITOS: R\$2.568.680,61

SALDO CREDOR NO MÊS: R\$1.296.432,89

O saldo total do trimestre, portanto, ficou credor em R\$5.911.651,33, ao contrário do que afirmou o Auditor-Fiscal, segundo o qual o saldo credor teria sido de apenas R\$5.269.269,90. Observe-se que todo este saldo é referente a créditos vinculados à receita de exportação, pois o saldo em todos os meses deste trimestre foi inferior ao valor dos créditos desta natureza.

Como ressaltado pelo contribuinte em seu recurso, os débitos de PIS e COFINS apurados mensalmente foram abatidos primeiramente com os créditos por entradas, presumidos e de importação, vinculados às receitas tributadas no

mercado interno. Passo seguinte, utilizou os créditos presumidos, vinculados às receitas não tributada no mercado interno. Por fim, conclui o abatimento dos débitos de PIS e COFINS apurado no mês, com créditos presumidos vinculados à receita de exportação.

Tal observação faz-se relevante em função da limitação imposta pelo art. 55, § 8º, da Lei nº 12.350, c/c o § 7º do mesmo dispositivo legal:

*Art. 55. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre:*

(...)

*§ 7º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar o crédito na forma prevista no § 6º deste artigo poderá:*

*I – efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;*

*II – solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

***§ 8º O disposto no § 7º deste artigo aplica-se somente*** à parcela dos créditos presumidos determinada com base no resultado da aplicação, sobre o valor da aquisição de bens relacionados nos incisos do caput deste artigo, da relação percentual existente entre a receita de exportação e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Destaco, *in obter dictum*, que essa possibilidade de ressarcimento de crédito presumido da agroindústria só encontra permissão legal a partir da edição do art. 36 da Lei nº 12.058/2009, que prevê expressamente a sua entrada em vigor a partir de 01/11/2009. Nesse sentido, é o acórdão nº 9303-010.814, com ementa nos seguintes termos:

***CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.***

*O valor do crédito presumido a que fazem jus as agroindústrias somente pode ser utilizado para desconto do valor devido da contribuição apurada no período, não podendo ser aproveitado em ressarcimento.*

*A autorização para ressarcir ou compensar os créditos presumidos apurados neste período alcança somente os pleitos formulados a partir de 01/11/2009.*

Ressalte-se que nem o Auditor-Fiscal nem o recorrente apresentou qualquer demonstrativo de como apurou o saldo nos DACONs.

A glosa realizada pelo Auditor-Fiscal neste tópico foi de R\$1.367.840,39. Contudo, em função da reapuração do saldo credor do trimestre, o valor da glosa deve ser

reduzido para R\$725.458,96 (R\$6.637.110,29 – R\$5.911.651,33). Logo, deve ser revertida a glosa no montante de R\$642.381,43 (R\$1.367.840,39 - R\$725.458,96).

#### **DA GLOSA SOBRE AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NCM ALÍQUOTA ZERO – SUSPENSÃO E REGIME MONOFÁSICO**

Alega o recorrente que a incidência monofásica não exclui ou afasta a não-cumulatividade; pelo contrário, ambos se fariam presentes concomitantemente, conforme expõe em seu Recurso Voluntário:

*O r. despacho decisório, glosou, com base em documentos digitais verificados, os créditos sobre aquisições de produtos classificados no código 3002.30 da TIPI, não sujeitos ao pagamento do PIS e COFINS (alíquota zero). Segundo o entendimento da fiscalização, a aquisição de insumos não sujeito à alíquota zero não gera direito a crédito.*

*Em Manifestação de Inconformidade, a ora Recorrente destaca que, a despeito de constarem nos documentos digitais que as aquisições se referiam a insumos classificados na NCM 3002.30, as notas físicas atinentes a essas mesmas aquisições indicavam NCM diversas.*

*O v. arresto recorrido reconheceu que, de fato, haviam divergências entre as informações constantes nas notas físicas e nos documentos digitais analisados pela D. fiscalização. Nada obstante esse reconhecimento, superou o pedido de diligência formulado e, partindo de uma análise das notas fiscais trazidas e da planilha elaborada pela D. fiscalização, concluiu que apenas as notas fiscais de aquisição do produto HOSTAZYM seria passível de apuração de crédito ordinário.*

*A conclusão da D. Fiscalização se pautou no fato de que as NCMs constantes nas notas físicas, quais sejam, NCMs 3004.20.92, 3004.20.41, 2309.9090, seriam decorrentes de medicamentos submetidos ao regime monofásico e suplementos com tributação suspensa.*

(...)

*Portanto, após a análise da legislação aplicável quanto aos requisitos da não cumulatividade e do Regime Monofásico apresentados, é possível concluir que a incidência monofásica não exclui ou afasta a não-cumulatividade. Pelo contrário, ambos se fazem presentes concomitantemente.*

(...)

*A questão é que, a fim de reforçar o entendimento de que a incidência monofásica não exclui ou afasta a não cumulatividade, adveio a Lei nº 11.033/04, que em seu art. 17 prescreve que não há impedimento para que o revendedor efetue a tomada dos créditos vinculados às operações com alíquota zero, oriundas do regime monofásico. Logo, entendeu-se haver hipóteses de PIS/COFINS monofásicos e não-cumulativos, resguardando o direito ao respectivo creditamento, conforme redação legal que segue:*

(...)

Noutros termos, considerando que o art. 17, da Lei nº 1.033/04 dispõe sobre a tomada de créditos de PIS/COFINS em situações como a ora em voga, sendo lei posterior às Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, tem-se que suas disposições contrárias à novel legislação se tem por revogadas tacitamente, conforme consta das razões de decidir da Min. Regina Helena Costa:

(...)

Veja-se que restou consignado no julgamento, em específico no voto da Min. Regina Maria Helena da Costa, que através da vigência do art. 17 da Lei nº 11.033/04, os contribuintes atacadistas e varejistas de qualquer produto sujeito ao regime monofásico têm direito a créditos de PIS/COFINS.

(...)

Conclui-se, então, que a partir da extensão de abrangência do art. 17, da Lei nº 11.033/04, torna-se possível a obtenção de créditos de PIS/COFINS, ainda que as vendas e revendas realizadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições por conta do regime monofásico de tributação, motivo pelo qual pleiteia-se provimento do recurso nessa parte.

Ocorre que a questão já foi pacificada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.895.255-RS, realizado sob o rito previsto para os recursos repetitivos, com acórdão publicado em 05/05/2022:

#### EMENTA

*RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. RECURSO REPETITIVO. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA AS SITUAÇÕES DE MONOFASIA. RATIO DECIDENDI DO STF NO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL N. 844 E NA SÚMULA VINCULANTE N. 58/STF. VIGÊNCIA DOS ARTS. 3º, I, "B", DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003 (COM A REDAÇÃO DADA PELOS ARTS. 4º E 5º, DA LEI N. 11.787/2008) FRENTE AO ART. 17 DA LEI 11.033/2004 COMPROVADA PELOS CRITÉRIOS CRONOLÓGICO, DA ESPECIALIDADE E SISTEMÁTICO. ART. 20, DA LINDB. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS INDESEJÁVEIS DA CONCESSÃO DO CREDITAMENTO.*

1. Há pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sumulada e em sede de repercussão geral, no sentido de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (v.g. casos de monofasia e substituição tributária), a saber:

- Súmula Vinculante n. 58/STF: "Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade";
- Repercussão Geral Tema n. 844: "O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero".

2. O art. 17, da Lei n. 11.033/2004, muito embora seja norma posterior aos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a constituição de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei

*n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, contudo permite a manutenção de créditos por outro modo constituídos, ou seja, créditos cuja constituição não restou obstada pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.*

*3. Isto porque a vedação para a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (creditamento), além de ser norma específica contida em outros dispositivos legais - arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (critério da especialidade), foi republicada posteriormente com o advento dos arts. 4º e 5º, da Lei n. 11.787/2008 (critério cronológico) e foi referenciada pelo art. 24, §3º, da Lei n. 11.787/2008 (critério sistemático).*

*4. Nesse sentido, inúmeros precedentes da Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça que reconhecem a plena vigência dos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, dada a impossibilidade cronológica de sua revogação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004, a saber: (...).*

*5. Também a dota Primeira Turma se manifestava no mesmo sentido, antes da mudança de orientação ali promovida pelo AgRg no REsp. n. 1.051.634 / CE, (Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 28.03.2017). Para exemplo, os antigos precedentes da Primeira Turma: (...).*

*6. O tema foi definitivamente pacificado com o julgamento dos EAREsp n. 1.109.354 / SP e dos EREsp. n. 1.768.224 / RS (Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgados em 14.04.2021) estabelecendo-se a negativa de constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (negativa de creditamento).*

*7. Consoante o art. 20, do Decreto-Lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB): "[...] não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão ". É preciso compreender que o objetivo da tributação monofásica não é desonerar a cadeia, mas concentrar em apenas um elo da cadeia a tributação que seria recolhida de toda ela caso fosse não cumulativa, evitando os pagamentos fracionados (dupla tributação e plurifasia). Tal se dá exclusivamente por motivos de política fiscal.*

*8. Em todos os casos analisados (cadeia de bebidas, setor farmacêutico, setor de autopeças), a autorização para a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica, além de comprometer a arrecadação da cadeia, colocaria a Administração Tributária e o fabricante trabalhando quase que exclusivamente para financiar o revendedor, contrariando o art. 37, caput , da CF/88 - princípio da eficiência da administração pública - e também o objetivo de neutralidade econômica que é o componente principal do princípio da não cumulatividade. Ou seja, é justamente o creditamento que violaria o princípio da não cumulatividade.*

*9. No contexto atual de pandemia causada pela COVID - 19, nunca é demais lembrar que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS possuem destinação própria para o financiamento da Seguridade Social (arts. 195, I, "b" e 239, da CF/88), atendendo ao princípio da solidariedade , recursos estes que em um momento de*

*crise estariam sendo suprimidos do Sistema Único de Saúde - SUS e do Programa Seguro Desemprego para serem direcionados a uma redistribuição de renda individualizada do fabricante para o revendedor, em detrimento de toda a coletividade. A função social da empresa também se realiza através do pagamento dos tributos devidos, mormente quando vinculados a uma destinação social.*

*10. Teses propostas para efeito de repetitivo:*

*10.1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).*

*10.2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.*

*10.3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.*

*10.4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.*

*10.5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.*

*11. Recurso especial não provido.*

Nesse contexto, voto por manter as glosas referentes às aquisições de bens sujeitos ao regime monofásico.

**DAS NCM 3002.30 (ALÍQUOTA ZERO) E NCM 2309.90 (SUSPENSÃO)**

Alega o recorrente que seria equivocada a interpretação literal realizada pela Receita Federal no sentido de ser vedado o desconto/abatimento de créditos de PIS e COFINS na aquisição de insumos tributados à alíquota “zero”, isentos ou não tributados, pois tal entendimento iria de encontro ao objetivo finalístico do Governo Federal, que visa desonerar a carga tributária, possibilitando que ao final da cadeia, o consumidor final tenha melhor qualidade do produto, com o menor preço.

**Consta do Recurso Voluntário:**

A técnica não-cumulativa do PIS e da COFINS busca, através das Leis 10.637/02 e 10.833, (desconto/abatimento de créditos referentes a encargos, custos e despesas ocorridas na aquisição de bens e serviços), diminuir a carga tributária incidente ao longo do processo produtivo/industrial.

Assim, a equivocada interpretação literal, no sentido de ser vedado o desconto/abatimento de créditos de PIS e COFINS na aquisição de insumos tributados à alíquota “zero”, isentos ou não tributados, pois vai de encontro ao objetivo finalístico do Governo Federal, que visa desonerar a carga tributária, possibilitando que ao final da cadeia, o consumidor final tenha melhor qualidade do produto, com o menor preço.

Porém, a vedação imposta a Recorrente pela equivocada interpretação empregada pelo Fisco, desnatura todo o esforço governamental, pois anula os efeitos pretendidos.

Portanto demonstrado a total contrariedade à finalidade da técnica não-cumulativa do PIS e da COFINS, resultante da vedação da tomada/desconto de crédito sobre os insumos tributados à alíquota zero, passa-se a expor violação do próprio princípio constitucional da não-cumulatividade.

Para tanto, pode-se citar entendimento do Supremo Tribunal Federal, no sentido de impossibilidade de vedação ao princípio da não-cumulatividade em hipótese não previstas na Constituição Federal, in verbis:

(...)

Assim, inexistindo na Carta Constitucional de 1988, (§12 art. 195) qualquer limitação expressa quanto a técnica da não-cumulatividade em relação ao PIS e a COFINS, deve se entender que o tipo de desoneração preconizado pela Lei 10.865/04 ao inserir o § 2º, II, em ambos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833, também enquadra os insumos adquiridos com alíquota zero, conforme será demonstrado nos tópicos seguintes.

(...)

Em uma interpretação literal da norma, os insumos adquiridos sem tributação não conferem direito ao crédito, exceto nos casos em que a aquisição ocorrer com isenção e que os bens e serviços decorrentes destes constituam insumos utilizados na produção de bens ou serviços tributados.

A equivocada interpretação empregada pelo FISCO tem por base o conceito de isenção e sua diferenciação com alíquota zero, não incidência ou imunidade, distorcendo assim a finalidade do instituto da não-cumulatividade, de forma que merece reversão o presente arresto recorrido, que manteve a glosa perpetrada pelo r. despacho decisório.

Por todo o exposto, requer-se a reforma do v. arresto recorrido, tendo em vista que restou comprovado o direito da Recorrente ao crédito de PIS/COFINS sobre as aquisições de bens utilizados como insumos sem o pagamento das contribuições.

No presente caso, existe expressa disposição de lei regendo a matéria, qual seja, o art. 3º, § 2º, 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:*

(...)

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Apesar do inconformismo do recorrente, o fato é que se trata de questão pacífica, tanto administrativa quanto judicialmente. Alegações de ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade não podem ser conhecidas em tribunais administrativos, conforme Súmula CARF nº 02:

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.*

*Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005*

Nesse contexto, voto por manter as glosas de créditos referentes a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

## **V – DAS DESPESAS COM FRETES NA COMPRA DE INSUMOS COM CRÉDITO PRESUMIDO**

Alega o recorrente que o fato de ter adquirido bens sujeitos à alíquota zero ou que geram crédito presumido de PIS/COFINS não tem consequências na apuração do creditamento das despesas incorridas nas operações de fretes de compras, uma vez que (i) a aquisição e o transporte são operações distintas e independentes; (ii) os serviços de transporte são operações tributadas pelas Contribuições do PIS e da COFINS; e (iii) tais despesas foram suportadas integralmente pelo mesmo, *litteris*:

*Nesse sentido, destaca-se que o regime de tributação sobre as aquisições dos referidos bens não desencadeia efeitos para a apuração dos créditos decorrentes das despesas de frete, visto que a Contribuinte, às suas expensas, contratou a prestação de serviços de transporte de tais mercadorias, apurando os créditos sobre as referidas despesas de frete.*

*Isto porque, o fato das supostas aquisições não sofrerem tributação ou permitirem a tributação por crédito presumido, não implica em qualquer consequência na apuração do crédito das despesas incorridas nas operações de fretes de aquisição,*

*uma vez que as operações de transporte são operações distintas e independentes das operações de aquisição, tributadas pelas Contribuições do PIS e da COFINS, as quais, no presente caso, foram suportadas integralmente pela ora Recorrente.*

(...)

*Como já referido, há de se ressaltar que a vedação ao crédito dos fretes de compras suscitada pela Autoridade Fazendária, só seria aplicável ao caso, se na aquisição dos insumos sujeitos às Contribuições ao PIS e COFINS à alíquota zero e nos insumos que geram crédito presumido, o frete fosse arcado pelo vendedor.*

*Contudo, não é o que ocorre no presente caso, eis que as aquisições dos insumos tributados à alíquota zero pelo PIS e pela COFINS, bem como dos insumos que geram crédito presumido, contemplam apenas o preço de aquisição das mercadorias, sendo o frete das mercadorias de responsabilidade do comprador (ora Recorrente).*

Inicialmente, deve ser destacado que a questão sobre o conceito de insumos para fins de creditamento no regime não-cumulativo do PIS e da COFINS foi decidida no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia e afetado para julgamento sob o rito dos Recursos Repetitivos.

Tratava-se de um caso concreto de empresa do ramo alimentício que pleiteava o creditamento sobre os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando: água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões.

O STJ, após definir, em abstrato, como deveria ser aferido o conceito de insumo, aplicou a tese jurídica ao caso concreto em julgamento, determinando o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI), **excluindo a possibilidade de creditamento do frete**, nos termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

#### *EMENTA*

(...)

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

(...)

*4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou*

indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

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

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

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

Ou seja, no próprio REsp nº 1.221.170/PR, **foi decidido que ficam de fora os gastos com fretes**, salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

**No caso do frete nas aquisições de insumos, considerado de forma isolada (autônoma),** não gera créditos de PIS e de Cofins, pois é dispêndio realizado antes de iniciada qualquer etapa do processo produtivo do adquirente. Os insumos são transportados do fornecedor ao adquirente, que os recebe, armazena, e, em determinado momento, os encaminha para o setor de produção, onde se iniciará o seu processamento.

Vejamos o que consta 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:*

(...)

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

Observe-se que a lei concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete na operação **de venda**, mas silencia em relação ao frete na operação de compra/aquisição, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido, **como já decidido expressamente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.**

Se assim não fosse, teria sido desnecessário ressalvar que o frete que poderia gerar crédito seria aquele referente a operações de venda, bastando ao inciso IX conter o texto “armazenagem de mercadoria e frete”, e não “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”. Como é de amplo conhecimento, é regra de Hermenêutica que “a lei não usa palavras ou expressões inúteis”.

Da mesma forma, sabe-se que o direito utiliza, na interpretação das leis, a máxima “o que a lei não incluiu é porque deseja excluir, não devendo o intérprete incluí-la”, ou *inclusio unius alterius exclusio*. Se a lei não incluiu o frete de compra dentre os itens geradores de crédito, é porque deseja excluí-lo.

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

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

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

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

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

Deste contexto advém uma importante consequência: o crédito gerado pelo frete na aquisição de insumos não é obtido com o puro e simples registro, na escrituração fiscal, do PIS e da Cofins incidentes sobre a operação de transporte. **Este valor, como demonstrado, não consta do rol de operações elencados no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como passíveis de gerar crédito.**

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

Esta diferença na forma de apuração do crédito é de extrema relevância, tendo em vista casos em que **(i)** a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos

pode ter sido reduzida (por exemplo, nas hipóteses de crédito presumido agroindustrial), nos quais o valor do crédito apurado será inferior àquele que incidiu sobre o frete; (ii) os insumos (ii.1) são tributados pelas contribuições à alíquota zero; (ii.2) são NT – não-tributados; (ii.3) são isentos; (ii.4) estão com a tributação suspensa; e (ii.5) estão sujeitos ao regime monofásico, e (iii) o insumo transportado gera crédito que não é resarcível, somente podendo ser utilizado para dedução na escrita fiscal, hipóteses nas quais a operação de aquisição não irá gerar crédito resarcível, seja sobre o insumo, seja sobre o frete respectivo.

Neste sentido entendeu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.632.310/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Publicação em 15/12/2016:

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

3. Com efeito, à luz do princípio da não cumulatividade, e considerando que o frete (transporte) integra o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda (regra estabelecida pelo art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99), o creditamento pelo frete pago na aquisição (entrada) somente faz sentido para a segunda empresa na cadeia se esse mesmo frete, como receita, foi tributado por ocasião da exação paga pela primeira empresa na cadeia (receita da primeira empresa) quando vendeu a mercadoria (saída) e será novamente tributado na segunda empresa da cadeia como receita sua quando esta revender a mercadoria (nova saída). Assim, com a entrega do creditamento, o frete sofrerá a exação somente uma única vez na cadeia, tornando a tributação outrora cumulativa em não cumulativa.

(...)

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

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

estendeu para situações dentro do regime de substituição tributária e tributação monofásica sem analisar a coerência do crédito que criou com esses mesmos regimes.

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

Trago precedente recente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

i) Apelação Cível nº 5002035-71.2021.4.04.7206/SC, Relator DESEMBARGADOR FEDERAL RÔMULO PIZZOLATTI, Data da Decisão: 13/09/2022:

É de se observar, contudo, que a orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, ao interpretar o inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 (que permite a dedução de créditos de PIS e COFINS calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos), não pode ser aplicada desconsiderando-se as demais disposições da legislação de regência, muito menos aquelas normas previstas nas próprias Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que veiculam hipóteses em que é vedada a dedução de crédito.

Pois bem. No caso em exame, a impetrante é comerciante varejista de combustíveis para veículos automotores (cf. cláusula quinta do seu ato constitutivo, evento nº 1, "ANEXOSPET2"). Por outro lado, pretende o reconhecimento do direito de deduzir créditos, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS (Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, art. 3º), dos valores que paga pelo transporte (frete), desde a refinaria ou distribuidora até os seus estabelecimentos, dos combustíveis que adquire para revenda, os quais estão sujeitos à alíquota zero das contribuições (art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, na redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000, e alterações posteriores).

Contudo, razão não assiste à impetrante, como bem demonstrou o juiz da causa.

É que o art. 3º, IX, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permite a dedução de créditos do "frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, (...)"". Porém, no caso da operação de compra de mercadoria para revenda, o frete não constitui uma nova hipótese de dedução de créditos, mas o seu valor compõe o valor da aquisição dos bens adquiridos para revenda, que serve como base de cálculo dos créditos (custo de aquisição).

Ora, nesse caso, não pode a impetrante, como pretende, deduzir os créditos de PIS e COFINS, por expressa vedação do art. 3º, §2º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, in verbis:

(...)

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

(...)

**§ 2º Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

**II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição,** inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

Acresce que, no julgado invocado pela impetrante (REsp 1215773/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 22/08/2012), o Superior Tribunal de Justiça reconheceu o direito da contribuinte concessionária de veículos deduzir crédito de PIS e COFINS do valor pago pelo frete dos veículos adquiridos da fabricante para revenda, o que não se relaciona ao caso dos autos, que diz respeito ao frete pago por comerciante varejista de combustíveis. Por outro lado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já analisou caso idêntico ao presente, ocasião na qual assentou que, "se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica, conforme o reconhecido pela lei e jurisprudência, certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum, visto que (...) o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime". Confira-se:

(...)

Enfim, cabe sinalar que pouco importa a alegação da impetrante de que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em casos envolvendo terceiros estranhos a esta demanda, reconheceu o direito à dedução de crédito de PIS e COFINS dos valores despendidos pelo comerciante varejista com o transporte dos combustíveis. Apenas importa, no presente caso, que a autoridade impetrada expressamente se opôs, nos autos, à tese e à pretensão da impetrante. Na verdade, se a impetrante pudesse efetivamente obter na esfera administrativa o reconhecimento do direito aqui postulado, por amparado em decisões do CARF, ela nem sequer precisaria agora buscar socorro no Poder Judiciário.

Dessarte, agiu com acerto o juiz da causa ao denegar o mandado de segurança.

Ante o exposto, voto por negar provimento à apelação.

Nesse mesmo sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais ao julgar Recurso Especial, conforme Acórdão nº 9303-005.156, Sessão de 17/05/2017:

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

Posteriormente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reiterou sua jurisprudência, conforme os seguintes precedentes:

a) Acórdão nº 9303-006.871, Sessão de 12/06/2018:

Mérito

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

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

#### b) Acórdão nº 9303-009.678, Sessão de 16/10/2019

CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições.

(...)

#### 2 - FRETE DE PRODUTOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO

Tal mérito, em relação ao mesmo contribuinte, já foi objeto de análise desta E. Turma. Assim, valho-me do voto do i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no Acórdão 9303-008.061, julgado em 20/02/2019, vazados nos seguintes termos:

Recurso especial do contribuinte Direito ao crédito sobre fretes no transporte de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Estão englobados neste item, os seguintes sub itens do recurso especial do contribuinte:

##### 2.1 Glosa de fretes nas compras de bens para revenda de pessoas físicas.

Como resta claro, pelo próprio título, esse assunto engloba os serviços de fretes utilizados na aquisição de bens para revenda. Nesse caso, aplica-se o mesmo raciocínio do item 1 da análise de frete. Esclareça-se que a apropriação de créditos, da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, nas aquisições de bens para revenda, se dá não em razão do conceito de insumos, inc. II do art. 3º das Leis, tanto discutido,

mas com base no inc. I do mesmo art. 3º, também acima transcrito. Assim, o valor do frete é adicionado ao custo do bem para revenda e só dará direito ao crédito se o próprio bem adquirido para revenda der esse direito. Como se trata de bens adquiridos de pessoas físicas, não é possível esse creditamento.

**c) Acórdão nº 9303-009.754, Sessão de 11/11/2019**

**CUSTOS. FRETES. AQUISIÇÕES. INSUMOS DESONERADOS (ALÍQUOTA ZERO/SUSPENSÃO). CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

*O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos tributados à alíquota zero e/ ou com suspensão da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para o PIS e COFINS.*

Igualmente nesse sentido tem decidido as turmas ordinárias deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme os seguintes precedentes:

**a) Acórdão nº 3003-000.101, Sessão de 23/01/2019:**

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

(...)

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

(...)

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

**b) Acórdão nº 3302-004.329, Sessão de 25/05/2017**

**FRETE PROPORCIONAL ÀS VENDAS COM SUSPENSÃO. GLOSA RELATIVA À OPERAÇÃO DE VENDA RESTABELECIDA. GLOSA DO CRÉDITO CALCULADO SOBRE O FRETE PROPORCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.**

**Por ser diretamente dependente da manutenção da glosa do crédito calculado sobre o valor proporcional da aquisição do produto com crédito (operação tributada), a improcedência desta implica reconhecimento improcedência também da glosa do crédito calculado sobre o valor do frete proporcional a venda com suspensão também deve cancelada.**

(...)

2.3.2.3 Da glosa vinculada às aquisições de pessoas físicas de bens para revenda.

Segundo a fiscalização, se não há direito a créditos nas aquisições de mercadorias para revenda, feitas de produtor pessoa física, logo não havia que se falar em créditos relativos aos fretes vinculado a essas aquisições, visto que os mesmos constituem-se em parte do custo de aquisição das mercadorias compradas.

A fiscalização procedeu com acerto. Os bens adquiridos para revenda de pessoas físicas não asseguram direito ao crédito da Cofins, segundo determina o art. 3º, § 3º, I, da Lei 10.833/2003, a seguir transcrito:

(...)

Se os gastos com frete vinculados ao transporte de bens adquiridos para revenda admitem apropriação de crédito somente sob forma de custos agregados aos referidos bens, conforme anteriormente demonstrado, como não há direito a apropriação de crédito sobre aquisição de produtos adquiridos para revenda de pessoas físicas, por conseguinte, também não existe permissão para dedução de créditos sobre os gastos de frete com transporte de tais bens.

(...)

#### 2.3.4.1 Da glosa vinculada às operações com alíquota zero.

De com o Relatório de Auditoria Fiscal, neste subitem foram glosados créditos calculados sobre o valor dos fretes vinculados a notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero, objeto da glosa relatada no subitem 4.1 do citado Relatório da Auditoria Fiscal e analisado no subitem 2.1 deste voto.

A decisão referente à presente glosa, inequivocamente, depende do resultado da decisão prolatada em relação à glosa anterior. Dessa forma, como a glosa do crédito calculado sobre valor da aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero foi integralmente mantida, consequentemente, a presente glosa deve ter o mesmo desfecho.

A recorrente alegou que não havia que se confundir ou vincular o crédito apropriado sobre o valor do serviço de frete com as aquisições com ou sem direito ao crédito, pois, cada qual obedecia a regramento estabelecido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, nos quais inexiste a vedação ou limitação imposta pela fiscalização.

Nos itens precedentes, restou demonstrado que, se o custo de aquisição do bem revendido ou utilizado como insumo de produção não origina crédito, consequentemente, o gasto com frete a ele associado também não o gera, pois, segundo o entendimento aqui esposado, nestas operações o que possibilita a apropriação do crédito é a inclusão do valor ao custo da mercadoria adquirida ou ao custo do insumo adquirido, conforme a natureza da operação de aquisição, e não o valor do custo/despesa com frete em si. Para o frete na operação de compra, isoladamente considerado, não há previsão legal de apropriação de crédito.

Nesse contexto, voto por negar provimento ao pedido.

#### OS FRETES DE PRODUTOS ACABADOS

Alega o recorrente que é permitido o creditamento sobre os gastos com frete de produtos acabados, com base nos seguintes fundamentos:

Para a exportação de carnes de aves, inteiras ou em cortes, e de produtos elaborados como empanados, embutidos e pratos prontos, por uma questão de logística e de racionalização da operação, cada unidade produtiva da ora Recorrente remete os seus produtos para a unidade responsável pela “montagem” da carga exportada no container.

Dessa forma, as carnes de aves, inteiras ou em cortes, é remetida do frigorífico a outra unidade responsável pelo acondicionamento dos produtos nos contêineres, assim como outras unidades responsáveis pela elaboração dos empanados, dos embutidos e de pratos prontos, encaminham os seus produtos para a referida unidade responsável.

Importante mencionar que essa remessa dos produtos acabados, é procedida de vendas aos compradores estrangeiros, de modo que os produtos acabados são transportados após concretizada a operação de venda e com a finalidade de serem exportados. Verifica-se que já com a saída do produto da unidade de origem, os produtos já se destinam a serem entregues para os clientes, que por serem estrangeiros, se sujeitam ao trâmite da exportação em contêineres.

(...)

E, na remota possibilidade de não ser, a operação acima, desdobramento da operação de venda, ainda há a possibilidade do creditamento, conforme o previsto no art. 3º, inciso II e § 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/025 e 10.833/036, visto que o frete representa um insumo pela Recorrente, na concretização da comercialização (operação de venda) e, por conseguinte, representa um custo ou despesa à empresa, nos moldes do arts. 290 e 299 do RIR/99.

Trata-se de questão muito semelhante à discutida no tópico anterior. E também neste caso específico, pela mesma razão, não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância pois, sendo o frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado (no item anterior, o processo produtivo ainda não tinha se iniciado).

Diferentemente seria a situação caso se referisse a frete de produtos em elaboração, por exemplo, remetidos para industrialização por encomenda, uma vez que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo.

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

Levar a mercadoria para locais próximos dos compradores, ou deixar que estes paguem o frete para adquirir os produtos diretamente da matriz, é meramente uma estratégia comercial do vendedor. Mesmo que se insista em caracterizar o frete intercompany como insumo, fazendo-se o “teste de subtração”, elemento balizador para os conceitos de “essencial e relevante” observo que, mesmo sem este “frete interno”, a mercadoria continuaria sendo produzida; a exclusão desse item do “processo produtivo” (para aqueles que advogam essa tese) não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença, nos termos do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR:

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 impescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.
4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (...), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(...)

VOTO

(...)

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

(...)

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

- i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;
- ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e
- iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases 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 do fundamento supra.

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

**i) AgInt no AREsp 2.081.417/AM, Relator Ministro AFRÂNIO VILELA, órgão julgador T2 - Segunda Turma, data do julgamento 26/02/2024:**

EMENTA AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. Em 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.
2. Não apresentação pela parte agravante de argumentos novos capazes de infirmar os fundamentos que alicerçaram a decisão agravada.
3. AGRAVO INTERNO CONHECIDO E DESPROVIDO.

**ii) AgInt no AREsp 2.410.624/RS, Relator Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES, órgão julgador T1 - Primeira Turma, data do julgamento 26/02/2024:**

EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS/COFINS. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM TESE JURÍDICA FIXADA EM JULGAMENTO SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. TEMA 779/STJ. PROVIMENTO NEGADO.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao apreciar o Recurso Especial 1.221.170/PR (Tema 779/STJ), sob a sistemática do recurso repetitivo, consolidou a orientação de que, para fins do creditamento relativo à contribuição ao PIS e da COFINS, "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".
2. O Tribunal de origem reconheceu que as despesas com frete decorrente da transferência de produtos entre estabelecimentos da própria empresa não se enquadravam no conceito de insumos, não gerando crédito para abatimento da

base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, o que se alinha à orientação consolidada nesta Corte Superior em hipóteses análogas.

3. Agravo interno a que se nega provimento.

**iii) AgInt no AREsp 2.306.076/SP, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, órgão julgador T2 - Segunda Turma, data do julgamento 16/10/2023:**

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. PIS/COFINS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CONCEITO DE INSUMO. ENTENDIMENTO DO STJ. ATIVIDADES APTAS A GERAÇÃO DE CRÉDITO. SÚMULA 7/STJ.

1. O entendimento do Tribunal de origem está em consonância com a orientação do Superior Tribunal de Justiça. Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a Cofins. À guisa de exemplo, na hipótese dos autos, bem decidiu a Corte *a quo* ao afastar os custos de frete das despesas passíveis de creditamento de PIS e Cofins. Precedente: AgInt no AREsp. 874.800/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 4/5/2020.

2. Afastar o entendimento a que chegou o Colegiado de origem, de modo a classificar as atividades mencionadas pela recorrente como aptas à geração do direito ao crédito vindicado, requer o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que encontra impedimento na Súmula 7/STJ.

3. Agravo Interno não provido.

**iv) AgInt no REsp 1.978.258/RJ, Relator Ministro REGINA HELENA COSTA, órgão julgador T1 - Primeira Turma, data do julgamento 23/05/2022:**

EMENTA TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APPLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas

hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI - Agravo Interno improvido.

No mesmo sentido, os seguintes precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, todos decididos por unanimidade:

**i) Acórdão nº 9303-015.064, Relator Conselheiro GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Sessão de 10 de abril de 2024:**

PIS. 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 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.

(...)

**Acordam os membros do colegiado**, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, **por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento, para manter a glosa dos custos com fretes dos produtos acabados entre estabelecimentos do Contribuinte.**

**ii) Acórdão nº 9303-015.019, Relator Conselheiro ROSALDO TREVISAN, Sessão de 09 de abril de 2024:**

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

**Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ**, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), **não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.**

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

Conforme se verifica, o tema é pacífico em ambas as Turmas do STJ, bem como na Câmara Superior deste Conselho.

Nesse contexto, voto por negar provimento a este pedido.

#### DA GLOSA SOBRE SERVIÇOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS

#### DO SERVIÇO DE CARGA/DESCARGA C/ LOC MÃO DE OBRA, SERV. C/ LOCAÇÃO DE MÃO E OBRA e LOC MÃO DE OBRA – PREPARO DE REFEIÇÃO

Alega o recorrente que o serviço contratado se refere à mão de obra necessária à manutenção de máquinas e equipamentos, bem como contratação de serviços essenciais ao seu processo produtivo, e por essa razão a glosa deve ser revertida. Em suas palavras:

*Em relação à glosa de SERV C/LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA, o v. aresto, após analisar o contrato firmado com a empresa Dalkia Brasil, concluiu que restaram demonstradas as especificidades das prestações de serviços e foi possível fazer correlação com o processo produtivo da ora Recorrente.*

*No entanto, quanto a essas rubricas, contratadas com as empresas RENOVA Lavanderia & Toalheiro e NPM Fabricação, Comércio e Instalações de Máquinas, essa identificação não foi possível, razão ela qual, manteve as glosas perpetradas pela fiscalização.*

(...)

Com efeito, a empresa RENOVA Lavanderia & Toalheiro, conforme simples análise do site na internet, tem como escopo principal, a prestação de serviços de lavanderia industrial, tendo sido contratada pela Recorrente com essa precípua finalidade. Tal serviço é absolutamente essencial ao processo produtivo da Recorrente, já que precisa seguir, rigorosamente, regras fitossanitárias, tendo em vista a natureza de sua atividade – produção de alimentos para consumo humano.

Já em relação à empresa NPM Fabricação, Comércio e Instalações de Máquinas foi contratada para a Manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo da ora Recorrente. A descrição constante na nota “serviço de locação de mão de obra – desmontagem” revela precisamente isso: Foi contratada para a manutenção e reparação dos equipamentos utilizadas no processo produtivo da contribuinte, cujos maquinários são utilizados de forma contínua e, por isso, constantemente necessitam desses serviços.

Dante desses esclarecimentos, requer a Recorrente a reversão das glosas nessa parte.

Já quanto à locação de mão de obra para preparação de alimentos, o v. aresto concluiu que não está relacionado ao processo produtivo e, assim, manteve a glosa. O entendimento, entretanto, não merece prosperar. É que, além de se tratar de

*despesa que decorre de obrigação legal, a mão de obra é empregada para a alimentação dos funcionários envolvidos no processo produtivo da empresa. Trata-se, assim, de despesa essencial à atividade da Recorrente, razão pela qual pleiteia a reversão da glosa.*

Em relação à empresa RENOVA Lavanderia & Toalheiro, observo que as 2 notas fiscais apresentadas (fls. 694/695, 700, 702/704) descrevem o serviço como “*LOC. DE BENS MOVEIS – UNIFORMES (KIT 3/FRI/MONTENEGRO)*” e “*LOC. DE BENS MOVEIS – LIMITE GERAL*”. Com esta simples descrição, não é possível concluir que se referem a serviços essenciais e relevantes ao processo produtivo do requerente. Nenhum contrato foi apresentado, o que restringe a análise às únicas provas apresentadas pelo contribuinte (ao contrário da DALKIA, cujo contrato de prestação de serviços foi apresentado às fls. 705/740, possibilitando a reversão da glosa).

Quanto à empresa NPM Fabricação, Comércio e Instalações de Máquinas, não localizei nos autos notas fiscais por ela emitidas, restando inviável a análise da descrição do serviço efetivamente realizado. Assim, mantenho a glosa em razão da evidente carência probatória.

Por fim, em relação à locação de mão de obra para preparação de alimentos, devo concordar com a DRJ de que este serviço, apesar de ser útil/relevante para a empresa, não é essencial nem relevante para o seu processo produtivo. O conceito de insumo delineado pelo STJ deixa claro que não basta que o serviço seja relevante para a empresa:

**EMENTA**

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).*

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

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

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

*(...)*

**VOTO**

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

ii) **orientação intermediária**, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, **consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência**. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) **orientação ampliada**, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, **cujas bases 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. *Dante 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 do fundamento supra.*

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que foi expressamente refutada a tese do "conceito ampliado" de insumos, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

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

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

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

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Além disso, a própria Lei nº 10.833/2003, em relação a despesas com alimentação, permite apenas o desconto com vale-refeição ou vale-alimentação, ainda assim somente após 09/01/2009 e exclusivamente se fornecido aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção:

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

(...)

X - Vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

Nesse contexto, voto por negar provimento ao pedido.

**DOS SERVIÇOS DE TRANSP. PESSOAL FRIGORIF. — INTERMUNICIPAL; TRANSP. PESSOAL INCUBAT MUNIC; TRANSP. PESSOAL FRIGORIF-MUNI e ASSIST MED HOSPITALAR — UNIMED**

Alega o recorrente que as despesas em questão são decorrentes de suas obrigações trabalhistas e, além disso, o transporte de pessoal é medida que viabiliza a própria atividade produtiva da empresa, já que se trata de viabilizar, de forma adequada e segura, a chegada dos funcionários às suas instalações produtivas.

Ainda, quanto à assistência médica hospitalar, destaca que tem como atividade produtiva não apenas o cultivo de aves, mas a produção de alimentos. Nessa esteira, visando dar maior segurança e assegurar a saúde dos seus funcionários, que manuseiam os produtos e cuidam dos animais, alega ser essencial a concessão dessa assistência não apenas para assegurar a própria saúde, mas a qualidade dos produtos ali produzidos.

Entretanto, conforme discutido no tópico anterior, o STJ expressamente refutou a tese do “conceito ampliado” de insumos, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Prevaleceu a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo (“teste de subtração”), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância.

Destaco que a própria Lei nº 10.833/2003, em relação a despesas com transporte, permite apenas o desconto com vale-transporte, ainda assim somente após 09/01/2009 e exclusivamente se fornecido aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção:

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

(...)

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

Nesse contexto, voto por negar provimento ao pedido.

**DOS ITENS “MONITOR-CAPATAZ CTNS EXPORT”; “TXS.SEGURANÇA/LICENÇA PORTUÁRIA”; E VIGILÂNCIA E SEGURANÇA**

Alega o recorrente que as glosas deste tópico devem ser revertidas, com base nas seguintes razões:

*No caso, as despesas portuárias são, de fato, essenciais para o processo produtivo da empresa. De fato, em seu contrato social a ora Recorrente tem como atividades preponderantes a fabricação de alimentos para consumo humano, à base de aves e demais insumos. Dentre as principais atividades constantes no contrato social está a exportação de seus produtos para diversas partes do mundo. Sendo assim, as despesas com serviços portuários, taxas e licenças taxas decorrentes desses serviços, bem como a vigilância e segurança dessas mercadorias a serem exportadas no porto, mostram-se essenciais para o exercício da atividade da empresa, razão pela qual deve ser revertida a glosa.*

Conforme discutido nos tópicos anteriores, nem todas as despesas que são importantes para o funcionamento da pessoa jurídica podem gerar crédito das

contribuições. Neste caso específico, é bastante evidente que os serviços em análise não estão relacionados com o processo produtivo do contribuinte, mas sim com despesas gerais, logísticas e administrativas.

Nesse contexto, voto por negar provimento ao pedido.

#### **DO “SERV. EMPREIT CONSTR CIVIL”; e “INST. ELÉTRICAS/HIDRÁULICAS”**

Alega o recorrente que as glosas deste tópico devem ser revertidas, com base nas seguintes razões:

*As glosas em tela foram mantidas sob o fundamento de que não seriam essenciais ao processo produtivo, pois a Recorrente não dependeria “deles de forma intrínseca e fundamental”.*

*A alegação não prospera. Isso porque, como explicitado pela Recorrente, trata-se de despesas com ampliação e instalação de energia elétrica e hidráulica. Tratam-se de despesas essenciais ao processo produtivo, eis que objetivam, em essência, viabilizar, fomentar e incrementar o próprio processo produtivo da ora Recorrente. Sendo assim, inegável que são essenciais à atividade da empresa, devendo, pois, ser revertida a glosa nesse ponto.*

O recorrente tem razão quanto à possibilidade de tomada de crédito sobre as referidas despesas, contudo se equivocou no seu cálculo. A Lei nº 10.833/2003 não permite que os créditos referentes a edificações e benfeitorias (item no qual se enquadram as despesas com ampliação e instalação de energia elétrica e hidráulica) sejam calculados diretamente sobre o seu custo total, mas sim sobre os encargos de depreciação:

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

*(...)*

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

*(...)*

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*(...)*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;*

As despesas com ampliação e instalação de energia elétrica e hidráulica deveriam ter sido escrituradas no ativo imobilizado e partir de então depreciadas segundo as regras próprias da legislação, ao contrário do cálculo realizado pelo contribuinte, que apurou o crédito diretamente sobre o valor total dos serviços prestados.

Nesse contexto, voto por dar provimento parcial ao pedido para permitir ao recorrente tomar crédito sobre os encargos de depreciação dos referidos serviços de benfeitorias.

#### **DO TÓPICO “REEMB REMUNER (SERVICE, SEVERAS)”**

Alega o recorrente que as glosas deste tópico devem ser revertidas, com base nas seguintes razões:

*Quanto a essa glosa, o v. aresto recorrido manteve a glosa ao fundamento de que tais serviços, prestados pelas empresas SEVERAS RNS RECURSOS HUMANOS LTDA. e SVS PROMOÇÕES E EVENTOS LTDA – ME, seriam atinentes a promoção eventos e recursos humanos e não estariam atrelados ao processo produtivo.*

*Relativamente à empresa SEVERAS RECURSOS HUMANOS E SVS PROMOÇÕES E EVENTOS LTDA – ME, tem-se que os serviços prestados pelas aludidas empresas são atinentes à promoção e merchandising da marca. Visam, pois, dar maior visibilidade à marca da ora Recorrente, o que, para sua atividade, altamente competitiva, mostra-se essencial. Nessa linha, ao contrário do que afirmou o v. aresto, não se trata de simples eventos ou recursos humanos, mas serviço que busca atribuir maior valor à marca e, assim, fomentar a produção e comercialização dos produtos. É, pois, essencial à atividade da empresa, donde deve ser considerado insumo para efeito de creditamento pelo PIS e COFINS.*

Apesar de ser inegável a importância dos serviços de propaganda e marketing para a atividade de qualquer empresa, já foi dito neste voto que nem todas as despesas que são importantes para o funcionamento da pessoa jurídica podem gerar crédito das contribuições. Pelo teste de subtração proposto pelo STJ para a identificação dos insumos, observo que, mesmo sem qualquer ação de promoção e merchandising da marca, seu processo produtivo continuaria a se desenvolver normalmente, sem qualquer perda de qualidade ou produtividade.

A glosa deve ser mantida por absoluta ausência de previsão legal para a tomada de crédito sobre despesas dessa natureza.

Nesse contexto, voto por negar provimento ao pedido.

#### **DOS “FRETES SOBRE TRANS DE PRODUTOS”**

Esta matéria já foi analisada em tópicos anteriores deste mesmo voto.

#### **DOS SERVIÇOS DE JARDINAGEM E PINTURA**

Alega o recorrente que as glosas deste tópico devem ser revertidas, com base nas seguintes razões:

*A assertiva está equivocada. Isso porque as mencionadas despesas destinam-se a manter o ambiente de produção da empresa limpo e adequado à produção de*

alimentos para consumo humano que, segundo já apontado anteriormente, requer o atendimento rigoroso à normas fitossanitárias editadas pelo MAPA e ANVISA.

Apontar que a pintura adequada das dependências produtivas e jardinagem voltadas a evitar proliferação de insetos não seriam essenciais é o mesmo que relegar à segundo plano o cumprimento das normas de limpeza e higiene das instalações de empresas que, como a Recorrente, trabalham com produção de alimentos para consumo humano. Não se pode admitir, sob pena de violação dessas normas, que as instalações de empresas com essa natureza de atividade não mantenham suas instalações limpas, devidamente higienizadas e livre de insetos. Para tanto, a manutenção das instalações longe de matos ou vegetação que possa gerar proliferação de insetos é fundamental, donde a essencialidade das despesas com jardinagem. Já a pintura das instalações produtivas atendem à regras de higiene mínima, também essencial para a atividade.

Conforme decidido pelo STJ, a análise dos bens que podem ser considerados como insumos do processo produtivo deve ser realizada casuisticamente, fazendo o cotejo entre o bem adquirido ou o serviço prestado e a atividade econômica do adquirente. No presente caso, mostra-se essencial e relevante para o processo produtivo sob análise a perfeita limpeza e conservação das suas instalações, donde se incluem serviços de jardinagem para impedir o crescimento desordenado da vegetação e a consequente proliferação de insetos, bem como a pintura, que reforça a higiene do local evitando, por exemplo, a proliferação de fungos.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao pedido.

#### **DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PIS/PASEP E COFINS**

Alega o recorrente que a Fiscalização, ao apurar divergência entre as bases de cálculo das contribuições por ela calculadas em relação ao seu próprio cálculo, deveria ter lavrado auto de infração e não simplesmente reduzido o valor do crédito. Em suas palavras:

*O v. aresto recorrido afastou a alegação da Recorrente no sentido de que a fiscalização, ao apurar divergência entre as bases de cálculo do PIS e da COFINS calculada pela fiscalização e a informada pela Recorrente no Dacon, deveria ter lavrado auto de infração em face da Recorrente e não simplesmente reduzido o valor do crédito. Para a Relatora do v. aresto recorrido, é legítimo à fiscalização que, no procedimento de resarcimento de crédito, sejam apuradas as correções quanto à apuração das contribuições, bem como do próprio crédito, de forma que uma vez constatada inconsistência na base de cálculo utilizada pela interessada para apurar a contribuição devida, cabe a fiscalização realizar o seu recálculo de modo a assegurar a exatidão do direito creditório a ser deferido.*

*Em que pese os fundamentos trazidos pelo v. aresto recorrido, o mesmo deve ser reformado, porquanto evidente, no caso, a violação ao art. 142 do CTN, o qual prevê, in verbis:*

(...)

Através do lançamento constitui-se o crédito tributário, devendo constar o montante devido correspondente à obrigação tributária principal, o que abrange tanto o tributo como eventual penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação tributária.

Ademais, a inexistência de lançamento, por sua vez, impossibilita que o contribuinte apresente a defesa cabível, situação esta que afronta o princípio constitucional do contraditório e ampla defesa, previsto no inciso LV, do art. 5º da CF.

No entanto, observo que o presente caso trata de pedido de ressarcimento cumulado com declarações de compensação. Nestas situações, o crédito eventualmente cobrado se refere aos tributos declarados em DCOMP, que é instrumento de confissão de dívida e que dispensa a atividade de lançamento, pois o crédito em favor da União já se encontra constituído. Compete à Receita Federal decidir sobre a “homologação da compensação”, e não o lançamento direto via Auto de Infração.

Inexistindo compensações, mas apenas pedido de ressarcimento/restituição, tem-se situação semelhante, pois nenhum tributo está sendo constituído ou cobrado; a Administração Tributária está apenas indeferindo parcela do pedido realizado, ou seja, está apurando o crédito que o contribuinte alega possuir contra a Fazenda Nacional, e não verificando eventuais débitos de tributos que o contribuinte não tenha declarado em DCTF ou outro instrumento de confissão de dívida.

Vejamos o teor das disposições da Lei nº 9430/96 sobre a matéria, com a redação vigente à época dos fatos:

*Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:*

*I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;*

*II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.*

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

O art. 142 do CTN, citado pelo recorrente, trata apenas das situações nas quais se faz necessária a constituição do crédito tributário:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Somente nos casos em que a Fiscalização identifica que o contribuinte, ao invés de possuir saldo credor em algum período de apuração, possui saldo devedor (em razão da glosa de créditos ou pela identificação de débitos não contabilizados), faz-se necessária a constituição do crédito tributário em relação a este eventual saldo devedor apurado em procedimento fiscal.

De qualquer sorte, a matéria já se encontra pacificada na instância administrativa por meio da Súmula CARF nº 159:

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de resarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Nesse contexto, voto por negar provimento ao pedido.

Quanto à glosa sobre frete de aquisição de produtos sujeito à alíquota zero, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Com todo o respeito, peço vênia para discordar do Ilmo. Conselheiro Relator relacionada à glosa de fretes na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero, realizada pela fiscalização e mantida no v. acórdão.

Pois bem. Entendo que no presente assunto, assiste razão à recorrente, havendo assim a necessidade de serem revertidas as glosas perpetradas pela fiscalização. Isto porque, ao contrário do que foi decidido, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito refere-se apenas ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, §2º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam estar relacionados a eles, como no caso:

"Art. 3º (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)" (grifei) Como evidenciado pela fiscalização, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito, e sim a suposta impossibilidade de tomar o crédito em razão do bem transportado ser sujeito à alíquota zero ou não sofrer tributação por ter sido adquirido de pessoa física e/ou com suspensão das contribuições ao PIS/Cofins, restrição esta não prevista na Lei.

Nesse sentido, observem outros acórdãos deste E. Conselho:

"(...) CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO. O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições. Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte" (Processo n.º 13971.005212/200994 Sessão de 20/08/2014. Relator Alexandre Kern. Acórdão n.º 3403003.164. Voto Vencedor do Conselheiro Ivan Allegretti. Maioria grifei)\*\*\* "Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 (...) COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição." (Processo n.º 10950.003052/200656. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403001.938. Maioria grifei)

O Ilustre Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan, em seu voto no julgamento do último acórdão mencionado, apresentou razões substanciais para aceitar a tomada de crédito sob análise:

"A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins): (...) Contudo, é de se observar que o comando transscrito impede o creditamento em relação a bens não

sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo). Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado “contaminaria” também os serviços a ele associados.

Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto" (grifei).

Desta feita, voto por reverter a glosa sobre frete de aquisição de produtos sujeito à alíquota zero.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa referente à divergência entre o valor do crédito solicitado no Pedido de Ressarcimento e o demonstrado nos DACONs, no montante calculado na diligência realizada; permitir ao recorrente tomar crédito sobre os encargos de depreciação dos referidos serviços de benfeitorias com instalações elétricas e hidráulicas; para reverter a glosa dos créditos referentes às despesas com serviços de jardinagem e pintura; e para reverter a glosa sobre frete de aquisição de produtos sujeito à alíquota zero.

*Assinado Digitalmente*

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator