



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13005.901419/2012-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.375 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrente SANTA RITA COMERCIO, INDUSTRIA E REPRESENTACOES
LTDA (SUCESSORA DE INDUSTRIA DE LATICINIOS BG LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

PIS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. POSSIBILIDADE.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas de frete para transporte de insumos adquiridos com suspensão de tributos e de pessoas - leite *in natura*.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. PÓS FASE DE PRODUÇÃO. ART. 3º, INCISO II e IX, DA LEI Nº 10.833/03.

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

Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo dos argumentos sobre despesas com armazenagem e frete de venda, diferenças de percentuais de rateio e devoluções de vendas e, na parte conhecida,

em dar provimento parcial para reconhecer o direito a crédito sobre despesas com fretes relativos ao transporte dos insumos dos centros de capitação até a unidade industrial da Recorrente. As conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Thais de Laurentiis Galkowicz davam provimento em maior extensão, para reconhecer igualmente o direito a crédito sobre despesas com frete na remessa/transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa; e ii) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito a crédito sobre despesas com fretes na aquisição de insumos não tributados ou com tributação suspensa. Vencido o conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares, que negava provimento neste ponto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral substituído pela Conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-66.063, proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PN, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito de PIS/COFINS sobre o valor do frete na aquisição de insumos. A possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre frete na aquisição está relacionada a possibilidade de tal despesa compor o custo de aquisição dos insumos transportados.

NÃO CUMULATIVIDADE. TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. CRÉDITOS DE PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado de PIS/COFINS com

incidência não cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, reproduzo o relatório desenvolvido pela DRJ de Curitiba (PN) e retratado no Acórdão recorrido, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do indeferimento parcial do Pedido de Ressarcimento (PER) de nº 13118.45013.300109.1.5.10-9386 e da homologação, também parcial, da compensação até o limite do que foi reconhecido como ressarcível do crédito objeto desse pedido nos termos do Despacho Decisório eletrônico emitido em 04/09/2013, nº de rastreamento 064276105, pela DRF em Juiz de Fora/MG e levado ao conhecimento do contribuinte em 13/09/2013.

Nesse PER, transmitido eletronicamente em 30/01/2009, o contribuinte indicou um crédito de R\$ 173.947,71 de PIS/PASEP não cumulativo - mercado interno apurado no 3º trimestre de 2008.

Segundo o Despacho Decisório recorrido, a análise da legitimidade dos créditos e a demonstração das glosas encontram-se detalhadas no Relatório Fiscal de Auditoria do Crédito e Planilhas de Cálculo anexas, partes integrantes desse DD. Essa análise, que levou ao indeferimento parcial do crédito pleiteado, encontra-se resumida a seguir.

- Foi objeto de análise a legitimidade dos pedidos de ressarcimento das contribuições não cumulativas para o PIS e a COFINS, a partir do 3º trimestre de 2007 e até o 3º trimestre de 2009. Observa que em relação ao PIS e à COFINS não cumulativos referentes ao 4º trimestre de 2007, e aos 1º e 2º trimestres de 2008, os valores do ressarcimento informados no PER diferem dos valores efetivamente apurados nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - DACON pelo contribuinte. Os documentos que subsidiaram a análise dos créditos encontram-se acostados aos processos administrativos nº 13005.720713/2012-37 (PIS) e 13005.720712/2012-92 (COFINS).

- Esclarece que todas as intimações lavradas foram emitidas em nome de SANTA RITA COMÉRCIO, INDÚSTRIA E REPRESENTAÇÕES LTDA. CNPJ nº 04.913.056/0001-98, em virtude da incorporação por esta da empresa INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS BG LTDA. ocorrida em outubro de 2009.

- Da análise dos esclarecimentos e comprovações apresentados pelo contribuinte, resultou nas glosas de créditos ante os seguintes fundamentos:

1. GLOSA: OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO

1.1. FRETE NA COMPRA LEITE A GRANEL

Inicialmente, verificou-se que todo o leite in natura adquirido de pessoas físicas, cooperativas ou de pessoas jurídicas foram computados para o cálculo do crédito presumido dos períodos respectivos, de acordo com o demonstrativo do crédito presumido apresentado em meio magnético.

Entretanto ao proceder o cálculo do crédito presumido, o contribuinte excluiu indevidamente o frete pago na compra do leite in natura de produtores, computando-o na apuração do crédito vinculado à receita não tributada e à receita tributada.

(...)

No caso de frete na compra, entre outras, a Solução de Consulta nº 197/2011 (Disit 08) esclarece:

"O valor do frete pago a pessoa jurídica domiciliada no País na aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários compõe o custo destes insumos para fins de cálculo do crédito a ser descontado da Cofins".

Assim, pode se concluir que o frete integra o custo de aquisição do produto a que se refere. Se o custo do produto adquirido, no caso, do leite in natura, é computado na apuração do crédito presumido a que faz jus o contribuinte, obviamente, o frete pago nesta aquisição comporá o custo corresponde. É o princípio geral de direito segundo o qual "o acessório segue o principal".

Procedemos, então, à glosa dos valores do "frete s/ compra leite" indevidamente incluídos no cálculo do crédito das Contribuições não Cumulativas (Cofins e Pis) vinculados à receita não tributada e tributada, devendo ser procedida a inclusão destes valores no novo cálculo do crédito presumido.

(...)

1.2 FRETE NA REMESSA

A Industria de Laticínios Nutrilat Ltda - ME, inicialmente estabelecida na localidade de Conceição, Fazenda Vilanova - RS, teve sua 1ª filial criada em 2003, na cidade de Ibiaçá, no Rio Grande do Sul. Em julho de 2004, esta filial 01 passou a funcionar na cidade de Três Corações, em Minas Gerais. Em agosto de 2004, foi criada a 2ª filial, funcionando na cidade Marques de Souza, RS.

Somente em 2008, a partir da 9ª alteração contratual, é que a empresa passou a ter a denominação social de INDUSTRIA DE LATICÍNIOS BG LTDA continuando sua sede em Vila Nova - RS.

Conforme informado pelo contribuinte, o frete na remessa corresponde à "operação de fretes nas remessas/transferências entre estabelecimentos".

Não há previsão legal para utilização dessa despesa com frete sobre transferência entre matriz e filial no cálculo do crédito básico, ou mesmo do crédito vinculado à receita não tributada, para fins de ressarcimento, compensação ou mesmo dedução das contribuições não-cumulativas.

(...)

2. GLOSA: ARMAZENAGEM E FRETE

No Termo de Intimação I, foi solicitado ao contribuinte a discriminação e comprovação das Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda, utilizados como base de cálculo dos créditos das contribuições não-cumulativas para o PIS e a COFINS.

Conforme se verifica do arquivo magnético apresentado (em anexo), que inclusive contem a relação das notas fiscais, o contribuinte não logrou comprovar a totalidade dessas despesas, conforme discriminado a seguir:

MÊS	VALOR DECLARADO	VALOR NFs	DIFERENÇA
julho/07	297.313,09	270.781,39	26.531,70
agosto/07	469.125,95	223.667,31	245.458,64
setem bro/07	454.167,32	190.462,70	263.704,62
outubro/07	623.114,49	325.552,08	297.562,41
novembro/07	497.510,79	190.568,22	306.942,57
dezembro/07	330.293,36	142.130,89	188.162,47
janeiro/08	206.655,30	167.359,20	39.296,10
março/08	141.351,15	62.604,81	78.746,34
junho/08	530.151,64	484.717,79	45.433,85

Assim, por falta de comprovação das despesas referentes a armazenagem e frete na venda, que são na verdade a base de cálculo dos créditos utilizados para apuração das contribuições, efetuamos a glosa dessas diferenças, aplicando o percentual correspondente à receita tributada e à receita não tributada, conforme planilha de "GLOSAS DE CRÉDITOS BG"

3. GLOSA: DIFERENÇA DE PERCENTUAIS

Conforme já relatado, no período de julho a dezembro de 2007, para proporcionalização dos diversos créditos entre receita tributada e receita não tributada, o contribuinte utilizou percentuais diferentes daqueles obtidos da proporcionalização entre receita tributada e não tributada e receita total.

(...)

Após detalhar em uma planilha a proporcionalização efetuada entre receita tributada e não tributada, o contribuinte informa que o dispositivo legal que embasou tal procedimento está consubstanciado nas instruções de preenchimento das informações no leiaute do SPED Contribuições.

E válido ressaltar, de início, que esse foi o único período em que o contribuinte utilizou esse método para proporcionalização dos créditos entre a receita tributada e a receita não tributada.

(...)

Em face de todo o exposto, procedeu-se à glosa dos valores dos créditos que excederam na apuração em relação às receitas não tributadas, conforme discriminado na planilha "PERCENTUAIS UTILIZADOS PARA APURAÇÃO DO CRÉDITO". É importante notar que com exceção de "devolução de vendas" e "serviços utilizados como insumos" (cujos percentuais foram corretamente apurados), além de "despesas de aluguéis e máquinas locados de PJ" que não foi rateado, o percentual utilizado para ratear as demais despesas foi maior do que deveria ser em relação às receitas não tributadas. Assim, refez-se o cálculo, e a diferença a maior citada foi considerada como glosa para apuração dos novos créditos das contribuições (COFINS e PIS), vinculados à receita não tributada.

Resta esclarecer que os valores glosados a título de "diferença de percentuais" em relação aos créditos vinculados à receita não tributada poderão ser adicionados na apuração dos créditos vinculados à receita tributada.

(...)

Assim, após concluídos os ajustes nas bases de cálculo dos créditos ante tais glosas, o novo valor de ressarcimento de PIS/PASEP não cumulativo - mercado interno, relativo ao 3º trimestre de 2008 e demonstrado pelo DD é:

PLEITEADO	GLOSA	CRÉDITO RECONHECIDO
173.947,71	34.853,19	139.094,52

Da Manifestação de Inconformidade

O contribuinte insurge contra o referido DD por meio da manifestação de inconformidade apresentada em 14/10/2013, com as alegações sintetizadas a seguir.

Primeiramente, faz um resumo dos fatos e das glosas realizadas.

Pugna pela possibilidade de creditamento integral (crédito básico) em relação às despesas com frete na aquisição de leite a granel, pois a concessão do crédito presumido decorre do fato de que a aquisição do insumo é não tributada (eis que a incidência é suspensa; adquirido de pessoa física ou de cooperado), sendo, portanto, impossível calcular o crédito sobre base tributável nos termos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Situação distinta, porém, no que se refere ao frete pago na aquisição do insumo (in casu, leite in natura). Deveras, ao contrário do que afirmado no Relatório Fiscal, essa despesa possui natureza diversa, formalizada por meio de nota fiscal própria, cuja operação suporta a incidência integral do PIS e da COFINS. Ou seja, o frete é contratado de pessoa jurídica distinta daquela que vendeu o insumo, sendo que o valor recebido em contrapartida pela prestação do serviço será incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS devido pelo transportador e, portanto, tributado.

Não é possível, desta forma, equiparar a sistemática de tributação que envolve a aquisição do insumo àquela referente ao encargo do frete incorrido no seu respectivo transporte, visto tratar-se de situações diversas, com elementos distintos e carga tributária própria. Significa dizer que, a prevalecer o entendimento que embasou a glosa neste ponto, verificar-se-á nítida ofensa à não cumulatividade do PIS e da COFINS, eis que haverá a redução do direito ao crédito da Manifestante sem qualquer embasamento constitucional/legal.

Este é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. De fato, ao analisar questão idêntica ao caso dos autos, a Corte Administrativa rechaçou a tentativa do Fisco Federal de equiparar a natureza da despesa com o frete à natureza da despesa com o insumo. Ou seja, ainda que o insumo se enquadre na sistemática do crédito presumido, foi reconhecido o direito à tomada de crédito básico em relação ao frete utilizado na aquisição deste mesmo insumo. Confira-se:

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO. Tratando se de frete tributado pelas contribuições, ainda que se refiram a insumos adquiridos que não sofreram a incidência, o custo do serviço gera direito a crédito. (Processo nº 11065.724992/201197; Acórdão nº 3302001.916; - 3a Câmara / 2a Turma Ordinária; Sessão de 29 de janeiro de 2013)

Observa-se, portanto, que, assim como no caso dos presentes autos, a equiparação pretendida pela Fiscalização é infundada, visto tratar-se de elementos distintos que não se comparam por absoluta impropriedade de meio e inconsistência de conclusão. Como se vê, a tributação relativa a cada espécie (insumo x frete) é específica, formalizada por notas fiscais próprias, sendo impossível equipará-las sob a justificativa de que representam um custo global de aquisição do insumo, ou mesmo sob a simples assertiva de que "o acessório segue o principal".

Portanto, se o crédito calculado sobre as despesas com o frete na aquisição dos insumos não possui a mesma natureza do produto transportado e tendo em vista que o encargo com o frete revela-se como uma despesa necessária e essencial para o processo produtivo da empresa, o crédito correlato - básico, e não presumido - haverá de ser reconhecido, declarando-se a improcedência das glosas realizadas por ocasião da análise do PER/DCOMP subjacentes.

No tópico "**Do direito à integralidade do creditamento dos valores incorridos na contratação de serviços de frete nas remessas/transferências entre estabelecimentos**", sustenta que a glosa efetuada pela fiscalização não deve subsistir, eis que todas estas despesas consideradas como base para tomada de crédito são imprescindíveis e essenciais ao processo produtivo da Manifestante.

Isso porque o frete representa um serviço utilizado como insumo no processo produtivo da empresa, nos moldes dos referidos art. 3º, inciso II e seu §3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, e por tal razão, é repassado no preço do produto, base de cálculo mediata (pois do preço decorrerá a receita) para a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Parte dos fretes em apreço refere-se ao deslocamento dos insumos dos centros de captação, que são os "estabelecimentos" da Manifestante referidos no Relatório Fiscal, até a unidade industrial.

Tendo em vista toda a sistemática que envolve a não cumulatividade do PIS e da COFINS, é possível aferir a legitimidade do crédito apropriado pela Manifestante. Esse creditamento é plenamente respaldado pelo CAREF, conforme se observa do Acórdão nº 3803-03.203, de que "como nos ensina Marco Aurélio Greco, ao analisar a previsão legal da não cumulatividade das contribuições, a apuração dos créditos de PIS e de COFINS envolve 'um conjunto de dispêndios ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura condição sine qua non da própria existência e/ou funcionamento da pessoa jurídica'". Traz outros julgados nessa linha.

Com base nestas premissas, tem-se que o entendimento esposado pela fiscalização, no sentido de que as despesas relativas ao frete contratado para a realização de transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não ensejam o direito ao aproveitamento do respectivo crédito é claramente contrário à correta interpretação conjunta do art. 3º, incisos II e IX das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ademais, a vedação pretendida pela Fiscalização traz, em seu bojo, cristalina afronta ao princípio da não-cumulatividade, ao princípio da isonomia e ao princípio do não-confisco, garantidos pela Constituição, respectivamente, no art. 195, §12, e no art. 150, incisos II e IV.

A outra parte dos fretes refere-se à transferência dos produtos da Manifestante para os centros de distribuição que possui, a fim de que sejam vendidos. Essa transferência, que representa uma das etapas do processo de venda da mercadoria, visa atender as exigências do mercado, eis que, caso inexistissem esses centros para estocagem, seria inviável a venda de seus produtos para compradores das diversas regiões do País.

É sabido que os grandes consumidores dos produtos industrializados e comercializados pela Manifestante (basicamente supermercados e atacadistas), possuem uma logística que não mais comporta grandes estoques, devido à extensa diversidade de mercadorias necessárias para abastecer suas unidades, bem como ao custo que lhes geraria a manutenção de locais com o fito exclusivo de estocagem, haja vista a alta rotatividade de bens em seus estabelecimentos.

Assim, para manter estáveis suas vendas, a Manifestante se viu obrigada a manter centros de distribuição em pontos estratégicos do país, visto que seus grandes clientes,

adquirentes de seus produtos, situam-se em diversas regiões e necessitam do produto à pronta entrega quase que diariamente.

Observa-se, assim, que a utilização do frete para transferência de produtos acabados entre as unidades da Manifestante é um mero desdobramento de suas operações de venda. Caso não houvesse a transferência dos produtos acabados ao centro de distribuição, seria necessária a contratação de frete para transportar as mercadorias da unidade produtora até o cliente, o que corresponderia exatamente à soma do frete até o centro de distribuição e do frete desse centro até o cliente.

À luz do art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02, a forma como a empresa organiza a logística de venda de sua produção não descaracteriza a própria operação de venda, principalmente porque não há outra finalidade para remessa da mercadoria ao centro de distribuição, que não seja a venda.

Traz julgados do CARF que entendem como legítima a apropriação do crédito sobre a transferência entre estabelecimentos.

No tópico "**Glosa - armazenagem e frete**", sustenta que a glosa efetuada pela fiscalização não deve subsistir, pois a auditoria se limitou a justificar a glosa ao argumento de que "o contribuinte não logrou comprovar a totalidade dessas despesas", sem contudo, promover as diligências necessárias para aferir a legitimidade dos créditos regularmente declarados pela Manifestante, tampouco requisitar demais documentos contábeis e fiscais que pudessem apontar divergências nos valores apurados. A simples soma dos valores lançados das notas fiscais apresentadas em relatório não é elemento suficiente para qualificar a dita "ausência de comprovação" das despesas, uma vez que existem outros meios próprios de se controlar os custos com frete e armazenagem.

Desse modo, inexistindo qualquer fundamento no Relatório Fiscal apto a elidir a legitimidade dos créditos regularmente declarados em DAFON pela Manifestante, apresenta-se improcedente a glosa efetuada.

No tópico "**Glosa diferença de percentuais de rateio - 3º e 4º trimestres de 2007**", diz que pela análise da planilha "Apuração PIS COFINS", apresentada no curso do procedimento fiscalizatório, quando da resposta ao "Termo de Intimação II - MPF nº 0610400.2012.00287.0", a qual também se anexa à presente Manifestação de Inconformidade, denota-se que o Fisco incluiu as receitas financeiras e relativas à locação, para computo da Receita Bruta da Manifestante. Tal como já elucidado pela Manifestante, também na ocasião de sua resposta a esse termo, o próprio Guia de Escrituração Fiscal Digital do PIS e da COFINS (EFD - Contribuições) 1, elaborado pela Receita Federal do Brasil, preceitua que as receitas não operacionais (categoria em que se enquadram as receitas financeiras da Manifestante), inclusive as derivadas de locação, não devem ser consideradas na quantificação da Receita Bruta Total, para fins de rateio dos créditos. Nessas razões, o cálculo dos percentuais de rateio do período de julho a dezembro de 2007 há de ser refeito, de modo a se excluir as receitas financeiras e de locação na quantificação da receita bruta total, pois conforme redação do art. 3º, §8º das Leis nº 10.633/2002 e 10.837/20038, o regime de apuração de créditos por meio do rateio proporcional, deve observar "as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal". Confirma-se, a título exemplificativo, no mês de julho/2007, como a Fiscalização chegou ao valor da "Receita Bruta Total" a ser utilizada como referência no rateio de créditos:

JULHO / 2007	
RECEITA	
Venda de Mercadorias	13.076.168,20
Prestação de Serviço	1.452.569,53
Receita de Locação	2.400,00
Receitas Financeiras	154.763,56
RECEITA BRUTA TOTAL (de acordo com a RFB)	14.685.901,29

	RECEITA TRIBUTADA	RECEITA NÃO TRIBUTADA
	2.545.191,04	12.140.710,25
Percentual sobre o total das receitas	17,33	82,67

Por derradeiro, no tópico "**Glosa: devolução de vendas**", alega que não deve prosperar a glosa referente a este título pois o método adotado pelo contribuinte para apuração de créditos no regime da não cumulatividade de PIS e COFINS deve subsistir de modo único e uniforme durante todo o ano calendário, não podendo haver alternância entre os critérios de apropriação direta e rateio proporcional.

Importante ressaltar que, embora as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 em seus art. 3º, §§ 8º e 9º, façam referência literal ao modo de determinação dos créditos em razão das receitas submetidas ao regime cumulativo e àquelas do regime não-cumulativo, os mesmos métodos também devem ser utilizados para individualização desses créditos entre aqueles vinculados à receitas tributadas e não tributadas (mercado interno com alíquota zero, ou exportações não tributadas). Cita doutrina.

Portanto, infere-se que, caso o contribuinte opte por utilizar o método de rateio proporcional para apurar os créditos a que tem direito no regime não cumulativo (elencados nos incisos do art. 3º das Leis 10.637/2002 a 10.833/2003, dentre eles, o relativo à devolução de bens vendidos - inciso VIII), com base na proporção existente entre a totalidade das receitas auferidas, em face das receitas submetidas ao regime cumulativo e ao não cumulativo, esse sistema deverá ser mantido rigidamente durante todo o ano calendário.

Por ter optado pela apuração dos créditos ordinários de PIS/COFINS não cumulativo no período em análise sob o regime do rateio proporcional, a manifestante somente poderia promover o rateio dele com base na proporção das receitas do mês correspondente (critério do rateio proporcional) no momento em que aproveitou o crédito de "bens recebidos em devolução" (art. 3º, VIII das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

A forma de apuração pretendida pela Fiscalização, na qual a integralidade do crédito seria vinculada à receita tributada, equivaleria à transposição parcial para o sistema de apropriação direta, no qual os créditos são determinados de acordo com a efetiva vinculação do encargo à produção. Ou seja, haveria a estrita ligação entre o bem e a receita a que ele deu origem (receita tributada).

Contudo a legislação de regência da não cumulatividade do PIS e da COFINS não admite a alternância, tampouco a hibridez, na utilização e operacionalização dos regimes de apuração (apropriação direta e rateio proporcional).

Por conseguinte, tendo a Manifestante apurados seus créditos durante todo o ano calendário de 2007 em virtude do rateio de suas receitas (tributadas, não tributadas e

exportação), não há como, tal como intentado pela Fiscalização, excepcionar uma forma de apuração por apropriação direta para os créditos de devolução de bens.

Ademais, o próprio arquivo da EFD-Contribuições veda a adoção dos dois regimes (apropriação direta e rateio proporcional) para uma mesma competência. Na EFD Contribuições, a opção por um dos regimes é efetuada no campo 03 do Registro 0110, sendo informado "1" para escolha do método de apropriação direta e "2" para o método de rateio proporcional (receita bruta). Consoante referido manual da EFD-Contribuições, deve ser informado apenas um Registro 0110 por arquivo ["Ocorrência - um (por arquivo)], obrigando a adoção do mesmo método para todos os créditos no mês de competência. (Guia Prático EFD Contribuições -Versão 1.13, confeccionado pela Receita Federal, atualizado em setembro/2013).

Por fim, requer seja a presente manifestação conhecida e integralmente provida, para que sejam reconhecidos os créditos apurados em decorrência das despesas com (i) frete na compra de leite a granel (subitem 1.1); (ii) frete na remessa/transferência entre estabelecimentos (subitem 1.2); (iii) armazenagem e frete (subitem 2); bem como (iv) diferenças de percentuais na proporção entre receitas tributadas e não tributadas (subitem 3).

Consequentemente, requer sejam integralmente homologados os pedidos de compensação subjacentes.

Cientificada dessa decisão em 25/04/2019, conforme Termo de fl. 118, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 121-167, na data de 24/05/2019, repisando os mesmos argumentos da manifestação de inconformidade, pugnando pelo provimento do recurso e homologação integral da compensação efetuada, com a consequente extinção do crédito tributário exigido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relator.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Mérito

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) nº 13118.45013.300109.1.5.10-9386 apresentado pela ora Recorrente referente a créditos de PIS/PASEP não cumulativo, relativos ao **3º trimestre de 2008**, no total de R\$ 173.947,71 (cento e setenta e três mil novecentos e quarenta e sete reais e setenta e um centavos), os quais foram reconhecidos apenas parcialmente pela DRF de Juiz de Fora/MG, sendo glosado o valor de R\$ 31.853,19 (trinta e um mil oitocentos e cinquenta e três reais e dezenove centavos).

De acordo com o Despacho Decisório e Relatório Fiscal a ele atrelado (fls. 61 a 83), foram glosados os créditos calculados sobre (i) frete na compra de leite *in natura* de pessoas físicas e jurídicas e cooperativas; (ii) frete na remessa/transferência entre estabelecimentos (3º e

4º trimestres de 2007 e janeiro, março e junho de 2008) período de julho a dezembro de 2007).; (iii) armazenagem e frete; bem como (iv) diferenças de percentuais na proporção entre receitas tributadas e não tributadas (período de julho a dezembro de 2007).

Referido Relatório Fiscal aborda diversos Pedidos de Ressarcimento entre os quais o PER objeto desse processo (13118.45013.300109.1.5.10-9386), atinente aos créditos de PIS não cumulativo do 3º trimestre (julho, agosto e setembro) de 2008, e nesse período cinge-se a controvérsia sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos apenas sobre o frete na aquisição e o frete na remessa/transferência entre estabelecimentos.

A DRJ manteve o Despacho Decisório, repisando seus fundamentos, salientando em síntese:

- quanto aos créditos de PIS/Pasep referentes aos valores de fretes destinados ao transporte dos bens adquiridos com suspensão do PIS/Pasep e COFINS e de pessoas físicas, entendeu que os gastos com frete podem ser incorporados ao custo do bem adquirido e gerar crédito por meio das hipóteses previstas nos incisos I e II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, de modo que não cabe a análise isolada de creditamento em relação ao custo de transporte dos bens que são adquiridos como insumos ou para revenda. Assim, como a premissa da existência do crédito é a tributação na etapa anterior, o que não ocorreu no caso dos autos, a glosa foi mantida.

- quanto aos créditos atinentes ao frete nas remessas/transferências entre estabelecimentos:

(i) aos fretes do leite a granel dos centros de captação até o parque industrial da manifestante foi dado o mesmo tratamento acima; e

(ii) quanto aos créditos de fretes sobre transferências de produto acabado, a glosa foi mantida porque não há previsão legal para creditamento de fretes entre estabelecimentos do próprio contribuinte.

- quanto as despesas de armazenagem e frete na operação de venda, manteve-se as glosas já que as alegações da Recorrente, desprovidas de provas, não são suficientes para afastá-las.

- quanto às diferenças percentuais, reconheceu-se que não há lide a ser discutida neste processo, já que tal ponto não engloba o terceiro trimestre de 2008, objeto do PER ora discutido.

A Recorrente reitera as razões da manifestação de inconformidade e, antes de entrar na temática propriamente dita, faz uma abordagem sobre o direito de crédito das contribuições (PIS e COFINS) e o princípio da não cumulatividade e trata do conceito de insumo (art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03) dado pelo RESP. nº 1.221.170/PR, submetido a sistemática dos recursos repetitivos. Após, aborda a improcedência das glosas dos créditos de PIS/PASEP, atinentes a despesas incorridas com (i) frete na compra de leite a granel; (ii) frete na remessa/transferência entre estabelecimentos; (iii) armazenagem e frete, bem como (iv) diferenças de percentuais na proporção entre receitas tributadas e não tributadas.

Vejamos:

Antes de tudo, para que a seja possível avaliar com atenção e profundidade a temática ora colocada em discussão, necessário se faz a explanação sintética do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS, para, após, proceder a apreciação de cada uma das glosas acima assinaladas.

Do Conceito de Insumos

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II, de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos de 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.

A fim de interpretar o conceito de ‘**insumo**’, a Secretaria da Receita Federal instituiu as Instruções Normativas nº 247/02 e nº 404/04, nas quais se encampou um conceito restritivo de insumo, semelhante ao utilizado na apropriação de créditos de IPI, previsto no art. 226, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

Os Contribuintes insurgiram-se contra tal interpretação certos de que tal entendimento extrapolou as disposições previstas nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições. Defendia-se uma conceituação de insumos mais ampla, conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, segundo a qual poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, após tortuosos debates nas turmas julgadoras, pode-se dizer que a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Assim, depois de calorosos debates, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Resp. nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), colocou uma pá de cal sobre o assunto ao estabelecer um conceito intermediário sobre o que seria insumo, aproximando-se aquele que já vinha sendo utilizado pelas turmas do CARF, tendo como pressuposto os critérios da essencialidade e/ou relevância. Transcrevo para melhor compreensão a ementa do julgado em referência:

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

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

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

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

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

Nessa toada, importante reproduzir o voto da Ministra Regina Helena Costa, no bojo do qual restou claro os parâmetros norteadores da determinação do conceito de insumo para fins de apropriação de créditos do PIS e da COFINS, levando-se em conta o caso concreto apreciado:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “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”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Portanto, após esse breve relato acerca do entendimento consolidado sobre o conceito de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, passa-se à análise das glosas discutidas no presente processo.

(i) Frete na compra/aquisição de leite *in natura*

Nesse ponto, a Recorrente postula que os valores pagos a título de frete contratado de forma autônoma para transporte de insumos adquiridos com suspensão de PIS e de pessoas físicas, possuem natureza de créditos básicos, na forma do seu art. 3º, II, da Lei nº 10.637/02, que dispõe que a pessoa jurídica poderá apropriar créditos na aquisição de 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.

Aduz que em sua operação o leite *in natura* é adquirido com suspensão do PIS e de pessoas físicas e tais aquisições lhe dão direito à apuração de crédito presumido, que decorre do fato de que a aquisição do insumo é não tributada (eis que a incidência é suspensa; adquirido de pessoa física ou de cooperado), sendo, portanto, impossível calcular o crédito sobre base tributável nos termos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/033.

Situação distinta, porém, é aquela do frete pago para o transporte do insumo (*in casu*, leite *in natura*). Argumenta que, ao contrário do que afirmado no Relatório Fiscal, essa despesa possui natureza diversa, eis que formalizada por meio de nota fiscal própria, cuja operação suporta a incidência integral do PIS e da COFINS. Ou seja, o frete é contratado de pessoa jurídica distinta daquela que vendeu o insumo, sendo que o valor recebido em contrapartida pela prestação do serviço será incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS devido pelo transportador e, portanto, tributado.

Portanto, a teor do conceito de insumo dado pelo STJ (RESP. nº 1.221.170/PR), o frete contratado para transporte de insumos é essencial e relevante para o processo produtivo da empresa, motivo pelo qual improcede a glosa efetuada.

Assiste razão à Recorrente.

É **incontroverso** o fato de que a Recorrente contrata prestação de serviço autônoma para transporte de seus insumos adquiridos de pessoas físicas (não tributados) ou de pessoas jurídicas (com tributação suspensa).

A DRF glosou os créditos decorrentes do frete na compra, com fulcro, entre outras, na Solução de Consulta nº 197/2011 (Disit 08) esclarece:

"O valor do frete pago a pessoa jurídica domiciliada no País na aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários compõe o custo destes insumos para fins de cálculo do crédito a ser descontado da Cofins"

Assim, tanto a fiscalização, como a DRJ entenderam que, em todo o caso, o frete integra o custo de aquisição do produto a que se refere, chegando à seguinte conclusão: se o custo do produto adquirido, no caso, do leite *in natura*, é computado na apuração do crédito presumido a que faz jus o contribuinte, obviamente, o frete pago nesta aquisição comporá o custo corresponde. É o princípio geral de direito segundo o qual "o acessório segue o principal".

Não comungo desse entendimento, *data venia*. Ele estaria perfeito se o frete fosse fornecido pelo vendedor dos insumos não tributados ou com tributação suspensa, quando então comporiam o custo de aquisição e estariam inclusos no cálculo do crédito presumido. Não é esse o caso dos autos.

A Recorrente demonstrou desde o momento em foi intimada (fls. 72) para justificar o montante do crédito pleiteado no PER nº 13118.45013.300109.1.5.10-9386, entre outros, que realizou a contratação de frete autônomo para transporte do leite *in natura*, de peças jurídicas diversa daquela que vendeu os insumos, com emissão de nova nota fiscal, com o destaque os tributos devidos, entre eles o PIS e a COFINS.

Provado que tal despesa foi suportada pela Recorrente, e tendo a mesma sido objeto de tributação, não se pode restringir o direito a crédito, sob pena de comprometer a vigência do princípio da não-cumulatividade. Se, em casos normais, o frete sobre a aquisição de insumos custeado pela empresa é passível de crédito, não há motivação para que seja tratado de forma diversa nos casos de insumos não tributados ou com tributação suspensa, visto que a despesa e seu tratamento tributário não apresentam diferenças.

Assim, como o prestador de serviço suportou a tributação normalmente e tal serviço se **mostra essencial e relevante** ao processo produtivo da Recorrente, entendo que deve ser reconhecido o direito de crédito dos valores relativos à contratação da prestação de serviços de frete para transporte do leite *in natura*, mesmo que adquirido com suspensão das contribuições e de pessoas físicas, já que se trata de operação autônoma e diversa da aquisição propriamente dita de insumos.

Portanto, entendo que a decisão de piso mereça ser reformada para que o direito ao crédito sobre os fretes contratados para transporte de insumos, independente do regime de tributação imposto a estas, seja reconhecido.

(ii) Frete nas remessas/transferências entes estabelecimentos

(a) Transporte (frete) de produto acabado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica

A Recorrente argumenta que o frete realizado na transferência de produto acabado de uma unidade de produção à outra compõe a etapa de produção sendo essencial para a complementação da atividade econômica da empresa, logo gera créditos a serem aproveitados na forma do já citado art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02. Ou, caso assim não se entenda que o crédito seja reconhecido em conformidade com o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03, pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na ‘operação’ de venda.

A DRJ, como visto, manteve a glosa por ausência de norma legal que permita o creditamento de fretes entre estabelecimentos do próprio contribuinte.

Sem razão a Recorrente.

A par do conceito de insumo para aferição de crédito aproveitável para fins de creditamento, importante trazer a baila a redação do art. 3º, incisos II, da Lei nº 10.637/02, usados como fundamento para afastar a glosa:

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).

(grifou-se)

Vê-se que a redação do dispositivo acima transcrito não contempla a prestação de serviços, como insumo, de produto acabado. A norma em referência apenas permite o crédito de bens e serviços que sejam essenciais e relevantes na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Como por exemplo, fretes de **produtos em elaboração**, remetidos para industrialização por encomenda, caso em que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo.

Ou seja, os insumos somente gerariam crédito se vinculados aos processos de produção e fabricação do produto, não abrangendo as prestações de serviços posteriores a tais processos.

Dessa forma, o frete de produto acabado, após processo de industrialização, não atrai a regra acima citada para possibilitar o direito ao crédito. Não há, de fato, previsão legal que possibilite o seu creditamento, razão pela qual entendo que a glosa, nesse ponto, deve ser mantida.

Quanto ao argumento subsidiário que atrai a aplicação do inciso IX, do art. 3º c/c art. 15, da Lei nº 10.833/03, antes de tecer comentários a ele, confira o seu texto, *in verbis*:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (...)

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;

(...)

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

(grifou-se)

Entendo que o inciso IX, do art. 3º, acima descrito, quando se reporta aos “*casos dos incisos I e II*”, pressupõe que o direito ao desconto de crédito poderá ocorrer quando a armazenagem e/ou o frete na **operação de venda** tiver como objeto mercadorias para revenda

(inciso I) ou bens ou produtos fabricados a partir dos insumos que ali estão especificados (inciso II), independentemente do regime de sua tributação, não podendo abranger a armazenagem e o frete de bens que não se enquadrem como mercadorias para revenda e nem como bens ou produtos fabricados a partir dos referidos insumos³.

Dessa forma, o frete de produto acabado, a partir dos insumos adquiridos, na forma do inciso II, que venha a caracterizar uma operação de venda, estaria abarcado pela regra do inciso IX, e tal despesa poderia gerar crédito de PIS.

Com efeito, no caso em questão, não há como se entender que este frete estaria caracterizado como "**frete na operação de venda**", pois não há nos autos nenhuma prova de que a venda ocorreu. Tratam-se de meras transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte por questões de logísticas, de praticidade e de tempo, a fim de deixá-los mais próximos do mercado consumidor.

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

Aliás, nesse exato sentido já se encontram decisões recentes emanadas do Superior Tribunal de Justiça, conforme trechos do voto do Ministro Benedito Gonçalves, nos Embargos de Divergência em Resp. nº 1.710.700/RJ, publicado em 28 de outubro de 2019, abaixo colacionados:

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

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

(...)

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

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

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

³ Nesse sentido, é o voto paradigmático que vem guiando a jurisprudência do CARF, proferido pelo Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, no Acórdão n. 3402002.520.

(...)

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

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

(...)

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

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

4. Agravo regimental desprovido.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Também no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 874.800-SP, de relatoria do Ministro Francisco Falcão, publicado em 16/10/2019, verifica-se a improcedência dos créditos de fretes não vinculados diretamente à venda:

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

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

A propósito:

(...)

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

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

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

Da mesma forma, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem se pronunciando a respeito, conforme julgados abaixo indicados:

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

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

(...)

Voto

(...)

No caso concreto, observa-se, pelos documentos fiscais juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição, em sua maioria de produtos químicos acabados denominados “Roundap” e “Glifosato Técnico”.

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

(Acórdão nº 3402-006.999, Sessão de 25/09/2019, Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo).

(***)

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

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

(Acórdão nº 3401-000.940, Sessão de 25/09/2019, Relator Conselheiro Robson Jose Bayerl)

(***)

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

A sistemática de tributação não cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos. (grifou-se)

(Acórdão nº 3302006.350, Sessão de 12/12/2018, Relator Conselheiro Walker Araujo)

Portanto, também afastado o aproveitamento de créditos com lastro no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03.

Em resumo, entendo que as despesas com frete de produtos acabados não se enquadram no conceito de insumo, eis que se trata de produto que já está pronto, sendo inaplicável o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02. Além disso, apesar de serem despesas de alguma forma

relacionadas com a venda, não como frete de venda, logo inaplicável ao caso o inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03.

(b) Do frete como custo/despesa essencial da empresa – Frete na Remessa

A Recorrente alega que também existe a despesa com frete entre estabelecimentos da empresa derivados do transporte de insumos em seu processo produtivo, despesa essa essencial e necessária ao processo produtivo, enquadrando-se no conceito de insumo do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02, já citado. Explica a Recorrente em seu Recurso:

Os fretes em apreço referem-se ao deslocamento dos insumos que, por razões de condição sanitária, bem como de logística operacional, devem passar por centros de captação antes da chegada ao parque industrial da Recorrente.

Explica-se: em determinados casos, a aquisição do insumo junto aos produtores se dá em locais de difícil acesso ou de grande distância da unidade industrial da empresa, o que gera grande deslocamento de um local ao outro. Por esse motivo e, tendo em vista as próprias características que envolvem o insumo, é necessário que a mercadoria passe por centros de captação.

Nestes centros de captação, que são os “estabelecimentos” da Recorrente referidos no Relatório Fiscal, o insumo será submetido a processo de resfriamento, o que garantirá a observância das normas sanitárias, bem como a manutenção da qualidade do produto.

Ademais, por razões de logística operacional, essa passagem pelos centros de captação mostra-se também necessária, visto que eles estão situados em locais estratégicos no que se refere ao processo produtivo da contribuinte, o que redundará em otimização de suas atividades.

Toda essa operação é realizada por meio de dois fretes distintos: (a) o primeiro que vai do local de aquisição do insumo até o centro de captação (no caso dos autos, chamado de “frete de aquisição”, objeto do tópico anterior); e (b) o segundo, que vai do centro de captação até a unidade industrial da Recorrente.

A glosa em apreço, denominada pela Fiscalização de “frete na remessa”, refere-se a este último frete, que se origina nos centros de captação.

(grifou-se)

Quanto ao frete em questão - os fretes do leite a granel dos centros de captação até o parque industrial da Recorrente – a DRJ deu tratamento idêntico ao frete contratado de forma autônoma para transporte dos insumos adquiridos com tributação suspensa ou de pessoas físicas.

Nesse ponto, da mesma forma como já tratado no item (i) deste voto, assiste razão a Recorrente.

Ainda que a despesa com o frete refira-se a transporte de insumos não tributados ou com tributação suspensa, o frete autônomo gera direito de crédito pelas razões já expostas. Da mesma forma, o frete entre estabelecimentos do Contribuinte, do centro de captação até a sua unidade industrial, também gera direito de créditos, vez que a despesa é gerada dentro do ciclo produtivo, sendo essencial e relevante para a produção e fabricação dos produtos industrializados pela Contribuinte.

Desta forma, pelos motivos e fundamentos já destacados no item (i) e por entender que o frete de bens e produtos não acabados entre estabelecimentos da Recorrente, logo antes do encerramento das etapas de fabricação e produção, se amoldam ao conceito de insumo e geram direito de crédito de PIS, na forma do dispositivo já citado.

(iii) Despesas com armazenagem e frete de venda

Quanto aos créditos relativos a despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, o Despacho Decisório promoveu a glosa parcial dos valores declarados sob tal rubrica, tendo em vista a inexistência da comprovação da totalidade das despesas por parte da Recorrente. A DRJ manteve as glosas diante da ausência de comprovação de referidas despesas e pontuou que caberia ao contribuinte trazer aos autos elementos que não deixem dúvida quanto ao fato questionado, não sendo atribuição do Fisco obter provas de equívocos cometidos pelo Contribuinte.

Argumenta a Recorrente que a DRJ limitou-se a alegar que “o contribuinte não logrou comprovar a totalidade dessas despesas”, sem solicitar, em nome da verdade material, as diligências necessárias para aferir a legitimidade dos créditos regularmente declarados pela Recorrente, nem, tampouco, requisitou documentos contábeis e fiscais que pudessem apontar divergências nos valores apurados.

Não assiste razão a Recorrente, correta a decisão de piso.

Primeiramente, cabe destacar que o contribuinte figura como titular da pretensão nos Pedidos de ressarcimento e Declarações de compensação e, como tal, possui o **ônus de prova** quanto ao **fato constitutivo de seu direito**. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório que alega possuir.

Assim, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização incorreu em erro ao não homologar o pedido de ressarcimento pleiteado, a teor do que determinam os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972⁴.

Com efeito, o ônus probatório nos processos de ressarcimento **é do postulante ao crédito**, tendo este o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito, no entendimento reiterado desse Conselho. A título de exemplo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009
VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. **PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.**

⁴ “Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...) III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;”

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...) (grifou-se)

(Acórdão n.º 3401-003.096, Sessão de 23/02/2016, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan)

Atentando-se para o presente caso, não se vislumbra qualquer fundamento fático ou jurídico trazido pela Recorrente capaz de alterar a conclusão em torno do direito ao crédito alcançada no despacho decisório e mantida pela decisão recorrida.

Com efeito, não foram apresentados quaisquer outros documentos fiscais ou contábeis que pudessem demonstrar a improcedência das diferenças apontadas no tocante as despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, como indicado no Relatório Fiscal que vem junto com o Despacho Decisório (fls. 77):

Conforme se verifica do arquivo magnético apresentado (em anexo), que inclusive contém a relação das notas fiscais, o contribuinte não logrou comprovar a totalidade dessas despesas, conforme discriminado a seguir:

MÊS	VALOR DECLARADO	VALOR NFs	DIFERENÇA
julho/07	297.313,09	270.781,39	26.531,70
agosto/07	469.125,95	223.667,31	245.458,64
setembro/07	454.167,32	190.462,70	263.704,62
outubro/07	623.114,49	325.552,08	297.562,41
novembro/07	497.510,79	190.568,22	306.942,57
dezembro/07	330.293,36	142.130,89	188.162,47
janeiro/08	206.655,30	167.359,20	39.296,10
março/08	141.351,15	62.604,81	78.746,34
junho/08	530.151,64	484.717,79	45.433,85

Assim, por falta de comprovação das despesas referentes a armazenagem e frete na venda, que são na verdade a base de cálculo dos créditos utilizados para apuração das contribuições, efetuamos a glosa dessas diferenças, aplicando o percentual correspondente à receita tributada e à receita não tributada, conforme planilha de "GLOSAS DE CRÉDITOS BG".

Ademais, veja-se que as diferenças em questão **não abarcam o 3º trimestre de 2008**, objeto deste processo, logo não há lide constituída, razão pela qual também não conheço deste argumento.

(iv) Diferenças de percentuais de Rateio e Das Devoluções de vendas

Nesse ponto destaco, mais uma vez, que o PER em análise aborda apenas o **terceiro trimestre de 2008**, e, conforme Relatório Fiscal que acompanha o Despacho decisório, a decisão da DRJ e o próprio texto do Recurso Voluntário do Contribuinte (fl. 156), as glosas vinculadas às diferenças de percentuais de rateio não se referem a ele. Logo, não há lide a se resolver, razão pela qual não conheço dessa parte do Recurso.

(v) Das Devoluções de vendas

No tocante as devoluções de vendas, da mesma forma que no item anterior, não existe lide a se debruçar. Isso porque, conforme se verifica do Relatório Fiscal e da decisão da DRJ, foi reconhecido o direito de crédito do contribuinte, nos termos do art. 3º, inciso VIII, da Lei nº 10.637/02.

Consignou a DRJ (fl. 116): *Porém, neste ponto não há lide a ser resolvida, pois a fiscalização afirma, conforme trecho do Relatório Fiscal transcrito acima, que os percentuais utilizados na apuração em relação às receitas não tributadas referentes a "devolução de vendas" foram corretamente apurados.*

Confira trecho do Relatório Fiscal de fl. 78 a 79:

RELATÓRIO FISCAL

Conforme já relatado, no período de julho a dezembro de 2007, para proporcionalização dos diversos créditos entre receita tributada e receita não tributada, o contribuinte utilizou percentuais diferentes daqueles obtidos da proporcionalização entre receita tributada e não tributada e receita total.

Os percentuais utilizados pelo contribuinte em comparação com os percentuais corretos estão claramente expressos no Demonstrativo em anexo, inclusive com a apuração da diferença resultante da aplicação das duas alíquotas.

Na planilha "RECEITAS TRIBUTADAS E RECEITAS NÃO TRIBUTADAS", está a apuração de cada percentual mensal, do período de julho de 2007 a setembro de 2009, a serem utilizados na apuração respectiva dos créditos.

(...)

Em face de todo o exposto, procedeu-se à glosa dos valores dos créditos que excederam na apuração em relação às receitas não tributadas, conforme discriminado na planilha "PERCENTUAIS UTILIZADOS PARA APURAÇÃO DO CRÉDITO". É importante notar que com exceção de "devolução de vendas" e "serviços utilizados como insumos" (cujos percentuais foram corretamente apurados), além de "despesas de aluguel e máquinas locados de PJ" que não foi rateado, o percentual utilizado para ratear as demais despesas foi maior do que deveria ser em relação às receitas não tributadas. Assim, fez-se o cálculo, e a diferença a maior citada foi considerada como glosa para apuração dos novos créditos das contribuições (COFINS e PIS), vinculados à receita não tributada.

Portanto, não merece reparos a decisão recorrida.

3. Dispositivo

Diante do exposto, conheço parcialmente o Recurso Voluntário e, na parte conhecida, dou parcial provimento para reconhecer o direito a crédito sobre despesas de fretes na aquisição de insumos não tributados ou com tributação suspensa, assim como as despesas com o frete relativos ao transporte dos insumos dos centros de captação até a unidade industrial da Recorrente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim

Fl. 27 do Acórdão n.º 3402-009.375 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13005.901419/2012-24

Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Renata da Silveira Bilhim, ousa dela discordar quanto a dar provimento ao pedido do contribuinte para reconhecer o direito a crédito sobre despesas com **fretes na aquisição de insumos não tributados ou com tributação suspensa.**

Inicialmente, tendo em vista que o presente processo tem por objeto verificar se determinados bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual seria este conceito e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto e/ou serviço ao mesmo.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

EMENTA

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

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

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

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

(...)

VOTO

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagaandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

*Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF**, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.*

*Observando-se essas premissas, **penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com** água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio, inserem-se no conceito de insumo** para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".*

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que **foi expressamente refutada a tese do "conceito ampliado" de insumos**, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, 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)

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

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

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

Partindo dessas premissas, e considerando que o presente tópico trata da possibilidade de incluir os gastos com fretes (serviços de transporte) no conceito de insumos aptos a gerar créditos das contribuições, vejamos a seguir o entendimento do STJ sobre esta questão.

O REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia, foi afetado para julgamento sob o rito dos Recursos Repetitivos, e tratava de um caso concreto de empresa do ramo alimentício que pleiteava o creditamento sobre os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando: água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões).

O STJ, após definir, em abstrato, como deveria ser aferido o conceito de insumo, aplicou a tese jurídica ao caso concreto em julgamento, determinando o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI), excluindo a possibilidade de

creditamento do frete, nos termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

EMENTA

(...)

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

(...)

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei 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, **frete (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. **É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos**, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Contudo, tal decisão deve ser analisada com temperamentos, pois tal conclusão foi de certa forma genérica, enquanto os gastos com fretes guardam diversas particularidades, pois podem ser utilizados em diversos momentos distintos da atividade empresarial; por vezes trata-se de mero custo logístico para movimentação dos produtos acabados até os centros de distribuição; em outros, contudo, trata-se de verdadeiro insumo do processo produtivo. Explico.

No caso do frete nas aquisições de insumos, considerado de forma isolada, 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.

Além disso, não gera créditos também por absoluta falta de previsão legal, ao contrário da aquisição dos insumos propriamente dita, cuja previsão se encontra no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda,

inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

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

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

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

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

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

Deste contexto advém uma importante consequência: o crédito gerado pelo frete na aquisição de insumos não é obtido com o puro e simples registro, na escrituração fiscal, do PIS e da Cofins incidentes sobre a operação de transporte. Este valor, como demonstrado, não consta do rol de operações elencados no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como passíveis de gerar crédito. O próprio DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), exigível à época, possui linha para registro dos valores de “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, mas não possui linha para registro de “frete na operação de compra/aquisição de insumos).

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

Esta diferença na forma de apuração do crédito é de extrema relevância, tendo em vista casos em que (i) a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos pode ter sido reduzida (por exemplo, nas hipóteses de crédito presumido), nos quais o valor do crédito apurado será inferior àquele que incidiu sobre o frete; e (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, **hipóteses nas quais a operação de aquisição não irá gerar crédito, 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 vênua, o equívoco e incoerência do precedente REsp. n. 1.215.773-RS com os demais precedentes desta Casa, pois além de pretender criar um tipo de creditamento que já existia o estendeu para situações dentro do regime de substituição tributária e tributação monofásica sem analisar a coerência do crédito que criou com esses mesmos regimes.

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

Se o frete pago pelo adquirente (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) **compõe o valor do custo de aquisição do insumo** e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática

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

(...)

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

(...)

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço. Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, **em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compoondo 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 decidiu, por unanimidade, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao julgar Recurso Voluntário, 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 dispendo:

(...)

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 RESTABELECIDADA. 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 inexistia 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.

Cabe destacar que o TRF da 3ª Região **já adotou este entendimento inclusive nos casos de frete na venda**, caso o produto vendido não seja tributado, conforme acórdão unânime na **Apelação Cível nº 5011674-68.2018.4.03.6100, julgada em 13/12/2019** pela 6ª Turma, Relator Desembargador Federal Luís Antônio Johonson Di Salvo, nos seguintes termos:

EMENTA

(...)

7. **O creditamento do custo do frete e armazenagem** previsto no art. 3º, IX, da Lei 10.833/03 **tem por pressuposto que o valor pago pelo produto transportado ou armazenado também seja passível de creditamento**, por força de revenda (inciso I) ou na qualidade de insumo daquela atividade empresarial (II). Já delimitado que a autora não detém direito de crédito quanto à aquisição do álcool para revenda, e também não comprovou a necessidade e a relevância dos demais gastos elencados e tidos por insumos, não se faz possível admitir o direito de crédito.

(...)

VOTO

(...)

Por sua vez, o creditamento do custo do frete e armazenagem previsto no art. 3º, IX, da Lei 10.833/03 tem por pressuposto que o valor pago pelo produto transportado ou armazenado também seja passível de creditamento, por força de revenda (inciso I) ou na qualidade de insumo daquela atividade empresarial (II). Já delimitado que a autora não detém direito de crédito quanto à aquisição do álcool para revenda, e não comprovou a necessidade e a relevância dos demais gastos elencados e tidos por insumos, não se faz possível admitir o direito de crédito.

Pelo exposto, entendo que deveria ter sido negado provimento a este pedido do Recorrente. Meu entendimento, entretanto, restou vencido no Colegiado.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares