



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13005.901429/2012-60  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.382 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de outubro de 2021  
**Recorrente** INDUSTRIA DE LATICINIOS BG LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

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/Pasep 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/Pasep, 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.

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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-009.375, de 27 de outubro de 2021, prolatado no julgamento do processo 13005.901419/2012-24, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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**

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

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Restituição/Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de PIS/Pasep não cumulativo - mercado interno apurado no 2º trimestre de 2009, no valor de R\$ 409.325,74.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto: (1) 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; (2) 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.

Cientificada da decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário repisando os mesmos argumentos da manifestação de inconformidade, pugnando pelo provimento do

recurso e homologação integral da compensação efetuada, com a conseqüente extinção do crédito tributário exigido.

É o relatório.

## Voto

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

### 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) n.º 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 n.º 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.

---

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

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 capitação 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/fabril, 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 SEGUINTE 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 n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>2</sup>, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002,<sup>3</sup> c/c o art.

---

<sup>2</sup> Portaria Conjunta PGFN /RFB n.º1, 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 n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA n.º 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ n.º 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterà 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.

(...)

<sup>3</sup> 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 inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei n.º 11.033, de 2004)

(...)

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 n.º 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 12.844, de 2013)

§ 6o - (VETADO). (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 12.844, de 2013)

2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo n.º 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 n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

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 n.º 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 n.º 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. n.º 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 n.º 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 correspondente. 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 n.º 13118.45013.300109.1.5.10-9386, entre outros, que realizou a contratação de frete autônomo para transporte do leite *in natura*, de pessoas jurídica 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 abarcando 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 insumos<sup>4</sup>.

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 deixa-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:

---

<sup>4</sup> 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.

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

**4. Agravo regimental desprovido.**

(AgRg no REsp 1386141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 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 n.º 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 n.º 3302006.350, Sessão de 12/12/2018, Relator Conselheiro Walker Araujo)

Portanto, também afasto o aproveitamento de créditos com lastro no inciso IX, do art. 3º, da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 70.235/1972<sup>5</sup>.

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. 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 discriminada 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".

<sup>5</sup> "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;"

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 n.º 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 alugueis 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, refêz-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.

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 capitação até a unidade industrial da Recorrente.

## CONCLUSÃO

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de 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; e sobre despesas com fretes na aquisição de insumos não tributados ou com tributação suspensa.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator