



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720207/2020-62
ACÓRDÃO	3301-014.183 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	APERAM INOX AMERICA DO SUL S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO (PIS/COFINS).

O montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor do ICMS destacado nas notas fiscais, que compôs a base de cálculo tributada, conforme julgamento proferido no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 99 DO ANEXO DO RICARF. RESP 1.221.170/PR

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.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS APLICADOS APÓS A TRADIÇÃO DE BENS CONSIDERADOS INSUMOS. INSUMOS DE INSUMOS.

Os serviços aplicados, após a tradição, sobre bens reconhecidos como insumos geram créditos da não-cumulatividade das contribuições na condição de insumos, observadas as demais restrições legais.

CRÉDITOS. FRETES PARA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA OU PARA DEPÓSITOS FECHADOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em

relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa ou para depósitos fechados.

CRÉDITOS DE FRETES SOBRE AQUISIÇÕES DE SUCATA. VEDAÇÃO AO CRÉDITO DE SUCATA ART. 47 E 48 DA LEI Nº 11.196/2005. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DO FRETE. REGISTRO AUTÔNOMO. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES OBSERVADAS AS DEMAIS RESTRIÇÕES LEGAIS. SÚMULA CARF Nº 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de sucatas, cujo creditamento esteja vedado nos termos dos artigos 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

JUROS DE MORA SELIC INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO VINCULADA A TRIBUTO. CABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício lançada, vinculada ao tributo.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligência deve ser indeferido quando desnecessário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre frete na aquisição de sucata, bem como para o refazimento do aproveitamento de ofício de crédito feito pela fiscalização, considerando as reversões das glosas pela DRJ e por esta decisão.

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Júnior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Derouledé, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Neiva Aparecida Baylon (substituto[a] integral), Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins, relativos ao período de 2018, com aplicação de multa de 75%, em razão das seguintes infrações, assim resumidas:

1. Glosa de créditos de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da fiscalizada e para depósito fechado, por não configurar a hipótese do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003;
2. Glosa de frete e serviços aplicados sobre sucata adquirida, em razão do disposto no artigo 47 da Lei nº 11.196/2005;
3. Insuficiência de recolhimento de PIS/Pasep e Cofins em relação à diferença entre o valor da exclusão do ICMS destacado e o ICMS a recolher, conforme metodologia definida pela SCI Cosit nº 13/2018;
4. Glosa de créditos descontados indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício de períodos anteriores.

Em impugnação, a recorrente alegou, resumidamente:

1. O descumprimento da coisa julgada no MS nº 0033977-54.2006.4.01.3800;
2. A reversão das glosas sobre os fretes de produtos acabados, sobre o frete na aquisição de sucatas e sobre os serviços aplicados sobre a sucata adquirida (serviço de descarga, serviço de prensagem e serviço de carregamento para os fornos);
3. Na hipótese de procedência total ou parcial do lançamento, a reversão dos lançamentos dos créditos descontados indevidamente em decorrência do aproveitamento de ofício nos meses anteriores;
4. Na hipótese de manutenção do entendimento de que o ICMS a ser excluído da base de cálculo é o “a recolher” e não o destacado, o refazimento do rateio efetuado pela fiscalização;
5. A impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;
6. A realização de diligência, caso seja necessária a verificação de toda a documentação fiscal.

A DRJ proferiu o Acórdão nº 103-004.865, julgando a impugnação, parcialmente procedente, reconhecendo que o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e Cofins é o destacado nas notas fiscais e o crédito sobre os serviços aplicados sobre a sucata adquirida, após a entrada no estabelecimento da recorrente, além de recompor a escrituração e os novos valores

remanescentes do lançamento, conforme o pleito efetuado no item 3 acima. No mesmo ato, foi interposto o recurso de ofício.

Por seu turno, a recorrente interpôs recurso voluntário, pleiteando, sinteticamente, o seguinte:

1. O creditamento sobre fretes no transporte de produtos acabados entre seus estabelecimentos próximos aos clientes e para seu depósito fechado, necessários para a estocagem dos produtos acabados e para atender a logística de fornecimento aos clientes, seja como insumo previsto no inciso II, seja como frete em operação de venda previsto no inciso IX, ambos do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003;
2. O creditamento sobre o frete na aquisição de sucata, por se tratar de insumo, independentemente de a aquisição de sucata não ter sido tributada;
3. A necessária reversão do lançamento de créditos descontados indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício em períodos anteriores, na hipótese de procedência parcial ou total do lançamento.
4. Subsidiariamente, no caso de provimento do recurso de ofício quanto à exclusão do ICMS, pleiteou o refazimento do rateio proporcional do ICMS em função dos diferentes CST (código de situação tributária) de PIS e Cofins, para considerar a receita bruta total (com IPI) e excluir as receitas não sujeitas ao ICMS.
5. A impossibilidade de incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício proporcional;
6. A conversão do julgamento em diligência, caso haja necessidade de se apreciar a completa documentação relativa ao pleito de creditamento sobre o frete de produtos acabados e sobre o frete na aquisição das sucatas.

Na mesma peça processual, apresentou contrarrazões ao recurso de ofício, pleiteando seu desprovimento em relação à exclusão do ICMS destacado nas notas fiscais de venda e em relação aos serviços de descarga, prensagem e carregamento aplicados sobre a aquisição de sucata.

Nas e-fls. 1.750, juntou-se petição requerendo a informação no sistema da suspensão da exigibilidade de débito discutido e nas e-fls. 1.767 em diante, pediu a inclusão do processo em pauta de julgamento com urgência, em razão da negativa da Unidade Preparadora em fazer a revisão de ofício da matéria concernente à exclusão do ICMS destacado nas notas fiscais.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

Do Recurso de Ofício

A decisão de primeira instância exonerou o saldo originário de tributo em R\$ 25.021.991,11 e da multa de ofício correspondente em R\$ 18.766.493,36, superando o limite de alçada de R\$ 15.000.000 disposto no artigo 1º da Portaria MF nº 2/2023, abaixo transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Portanto, conheço do presente recurso de ofício.

Da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins

A primeira matéria do recurso de ofício diz respeito ao cálculo dos valores de ICMS a serem excluídos da base de cálculo das contribuições. A contribuinte impetrou o Mandado de Segurança 0033977 54.2006.4.01.3800 (transitada em julgado em outubro de 2019), defendendo que a decisão final obtida garantia a exclusão do ICMS destacado nas notas fiscais.

Por sua vez, a fiscalização considerou que, em momento algum, o juiz descreveu a metodologia de cálculo do ICMS a ser excluído e aplicou o voto da Ministra Carmen Lúcia proferido no RE 574.706, entendendo que este voto concluía pela exclusão do saldo a recolher de ICMS, nos termos da SCI Cosit nº 13/2018 e não o ICMS destacado.

A DRJ apreciou a matéria nos seguintes termos:

“[...]”

Sobre a primeira questão, como assentado pela Impugnante, a identificação dos contornos e do alcance de uma decisão judicial demanda a correlação entre os termos da petição inicial e os da resposta judicial, compreendida esta da análise conjunta de todas as manifestações ocorridas no decorrer do processo judicial.

Em sua peça inicial, o contribuinte requereu concessão de segurança para que a autoridade coatora (RFB) se abstivesse, dentre outros, de: “a) De autua-la por deixar de incluir, na base de cálculo do PIS e da Cofins, o valor do ICMS gerado das vendas de suas mercadorias e destacado nas notas fiscais que emite para tal fim;” Por sua vez, em resposta a tal pedido, a sentença judicial (fls. 970/979) julgou procedente em parte o pedido, declarando, incidentalmente, a inconstitucionalidade da inclusão da parcela de ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, por violação ao art. 195, I, “b” da CF, concedendo em parte a segurança requerida e determinando à RFB que se abstivesse de autuar a impetrante por deixar de incluir na base de cálculo do PIS e da Cofins o valor do ICMS incidente sobre suas vendas e prestações de serviços.

A concessão parcial da segurança buscada pela contribuinte no Judiciário se refere à procedência apenas parcial dos pedidos formulados em sua exordial (fls. 1100/1116), pois quanto à compensação dos créditos de PIS e Cofins pagos a

maior em razão da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, o Judiciário recusou o pedido de 10 anos para o exercício do direito, determinando a observância da prescrição quinquenal, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005.

Com base no histórico do processo, a sentença do juízo de 1º grau foi reformada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região (fls. 1245/1258), restando assentado na conclusão do voto vencedor que “não há como conferir à parte requerente a garantia do recolhimento das contribuições do PIS e da COFINS sem que o ICMS componha a base de cálculo das referidas contribuições sociais.”

Após rejeição (fls. 1276/1281) de Embargo de Declaração apresentado pela parte autora em relação à sobredita decisão do TRF, foram interpostos pela empresa Recurso Especial (fls.1285/1312) e Extraordinário (fls. 1314/1339). Os recursos foram sobrestados por decisão do presidente do TRF1 (fl. 1378), nos termos do art. 543-B, 1º do CPC/1973, em razão da pendência de julgamento no STF do RE 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida.

Diante do entendimento firmado pelo STF no julgamento do RE 574.706/PR, qual seja, o de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS” (Tema 69, rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, DjE de 02/10/2017), foi emitido juízo de retratação pelo TRF1 (fls. 1382/ 1383), negando-se provimento à apelação apresentada pela Fazenda Nacional em relação à sentença do juiz de 1º grau.

A Fazenda Nacional então interpôs Embargos de Declaração (fls. 1388/1392) quanto à decisão do TRF1, pleiteando a suspensão do feito até o julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706/PR, ressaltando-se que, no Embargo apresentado no STF, solicitou-se esclarecimento sobre o critério a ser utilizado para apuração do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins, pois, nas palavras da Procuradoria da Fazenda Nacional, “sequer isso foi definido no acórdão, havendo trechos contraditórios, uns sinalizando a adoção do critério ‘ICMS a pagar ou líquido’ e outros sinalizando a adoção do critério do ‘ICMS da nota fiscal’.”

Conforme decisão de fls. 1394/1395, o TRF1 negou provimento aos referidos Embargos de Declaração apresentados pela União. Contra tal decisão a União apresentou Recurso Extraordinário ao STF (fls. 1401/1406). Segundo decisão de fl. 1438, o TRF1 negou seguimento ao RE apresentado pela União. Consoante certidão à fl. 1440, em 24 de outubro de 2019 transitou em julgado o Acórdão do TRF1 que rejeitara os Embargos de Declaração apresentados pela União.

Ante o histórico do MS nº 0033977-54.2006.4.01.3800, observa-se que a decisão do juiz de 1º grau acolheu o pedido da empresa para exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, devendo-se considerar que a empresa pleiteou que tal exclusão considerasse “o valor do ICMS gerado das vendas de suas mercadorias e destacado nas notas fiscais que emite para tal fim”. Ademais, a discussão, no âmbito do processo, sobre o método de cálculo do valor do ICMS a ser excluído da

base de cálculo das contribuições, foi suscitada pela União apenas no bojo dos Embargos de Declaração à decisão do TRF1 que, em juízo de retratação, negou provimento à Apelação da Fazenda Nacional em relação à sentença do juiz de 1º grau. Assim, considerando que tais Embargos foram rejeitados, transitando em julgado a decisão de rejeição em outubro de 2019, conclui-se que a coisa julgada formada no MS nº 0033977-54.2006.4.01.3800 concedeu à Impugnante o direito de exclusão do valor ICMS destacado na nota fiscal para a apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Nada obstante a suficiência da coisa julgada no MS nº 0033977-54.2006.4.01.3800, a reforma da autuação fiscal em relação ao valor do ICMS passível de exclusão da base de cálculo das Contribuições para o PIS e a Cofins também se impõe diante do conteúdo do Parecer SEI nº 7698/2021/ME, vinculante para a RFB nos termos do art. 19-A da Lei nº 10.522/2002, que consigna as seguintes orientações para a Administração Tributária em relação ao resultado dos Embargos de Declaração no RE 574.706/PR:

- a) conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral, “ O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”;
- b) os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até (inclusive) 15.03.2017; e
- c) o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

Portanto, deve ser reformada a autuação fiscal no que diz respeito ao método de cálculo do valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das Contribuições para o PIS e a Cofins, considerando o valor do ICMS destacado nas notas fiscais, conforme apuração realizada pela empresa.”

Não há reparos a se fazer. A apelação da Fazenda Nacional foi desprovida em juízo de retratação pelo TRF1, adequando-se ao entendimento firmado pelo STF no RE 574.506/PR, no sentido de exclusão do ICMS destacado nas notas fiscais, o que foi reconhecido pela PGFN no Parecer SEI nº 7698/2021/ME. Destarte, nego provimento ao recurso de ofício nesta parte, restando prejudicado o pleito subsidiário de refazimento do rateio proporcional do ICMS em função dos diferentes CST (código de situação tributária) de PIS e Cofins.

Dos serviços aplicados sobre a sucata adquirida (após a entrada no estabelecimento da contribuinte)

A fiscalização glosou serviços aplicados diretamente à sucata adquirida (preparação, manuseio, corte, prensagem/compactação, carregamento) por se incorporarem ao custo da sucata adquirida e pelo fato de a sucata ter seu creditamento vedado, nos termos do artigo 47 da Lei nº 11.196/2005.

Por sua vez, a contribuinte alegou que tais serviços foram adquiridos de forma apartada da aquisição da sucata, foram tributados e consistem em insumos, pois são essenciais ou relevantes para sua atividade. Descreve os serviços no recurso voluntário da seguinte forma:

(ii) serviço de descarga da sucata no pátio da fábrica, onde ela é inspecionada, amostrada e separada por grau de nobreza e por tipo, para posterior direcionamento ao local de estoque;

(iii) serviço de prensagem da sucata, para conformação às especificidades técnicas necessárias à sua colocação nos fornos e utilização como insumo da produção do aço; e,

(iv) serviço de carregamento da sucata para os fornos da aciaria, onde, juntamente com outros insumos, dará origem aos bens de aço produzidos pela Recorrente.

A DRJ considerou que tais serviços não se incorporam ao custo de aquisição, pois foram aplicados após a entrada da sucata no estabelecimento da contribuinte. De fato, tendo ocorrida a tradição do bem, não haveria que se falar em custo de aquisição, pois a propriedade já estaria transferida.

O Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1), ao tratar dos Estoques, definiu o custo de aquisição como:

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Alterado pela Revisão CPC 01).

A definição está em linha com o disposto no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018 – Decreto nº 9.580/2018 – que assim dispôs:

Custo de aquisição

Art. 301. 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 na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

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

§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição.

Custo de produção

Art. 302. O custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e de outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no art. 301;

Em regra, o custo de aquisição compreende as despesas acima incorridas até a tradição. Contudo, no caso presente, as despesas glosadas ocorreram após a tradição e no próprio processo produtivo, sendo essenciais para o desenvolvimento da atividade produtiva, o que se amolda ao conceito de insumo definido no julgamento do REsp 1.221.170/PR, inclusive, de certa forma, reconhecido pela fiscalização, ao considerá-las insumos de insumos.

Assim, nego provimento ao recurso de ofício neste ponto.

Créditos descontados indevidamente em decorrência do aproveitamento de ofício em períodos anteriores

Trata-se de mera recomposição da escrituração fiscal, considerando a reversão das glosas de crédito por decisão favorável ao contribuinte, o que traz a consequência de reduzir o valor lançado no próprio período e eventualmente gerar saldo credor para o futuro. Assim, correta a decisão da DRJ que refez a apuração fiscal, limitando o novo saldo devedor ao lançamento originalmente realizado.

Concluindo, nego provimento ao recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário

A recorrente tomou ciência do Acórdão de Impugnação em 23/07/2021 e interpôs o recurso voluntário em 23/08/2021, sendo, portanto, tempestivo. Outrossim, o recurso atende aos demais pressupostos recursais, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Do creditamento sobre fretes no transporte de produtos acabados entre seus estabelecimentos e para seu depósito fechado

Neste ponto, a recorrente aduz que a contratação de fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa ou para depósitos fechados é essencial e relevante, se inserindo no conceito de insumos previsto no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, como também na condição de frete em operação de venda previsto no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Quanto ao conceito de insumo, considera que tal se refere a todos os custos, gastos e despesas essenciais ou relevantes para a atividade econômica, como um todo, exercida pelo sujeito passivo, nos termos do julgado no REsp 1.221.170/PR.

Bem, o conceito de insumo foi dado pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de como recurso repetitivo em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018 e trânsito em julgado em 29/06/2023, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

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, 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. 543-C 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. 543-C 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-

vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:

“Adotando essa linha de raciocínio, decisão da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a qual fixou que o conceito de insumo, para a contribuição ao PIS e a COFINS, não é tão amplo como o da legislação do Imposto sobre a Renda, nem tão restrito como o do Imposto sobre Produtos Industrializados, devendo analisar-se cada caso específico, já que o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas. Na espécie então analisada, entendeu-se que as despesas com a aquisição de uniformes dos empregados de um frigorífico geraram créditos para efeito de não-cumulatividade dessas contribuições, por consistirem produtos essenciais à produção da empresa, ainda que não consumidos durante o processo produtivo (Frigorífico Frangosul, j. 09.11.2011) **Adotando essa linha de raciocínio, decisão da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a qual fixou que o conceito de insumo, para a contribuição ao PIS e a COFINS, não é tão amplo como o da legislação do Imposto sobre a Renda, nem tão restrito como o do Imposto sobre Produtos Industrializados, devendo analisar-se cada caso específico, já que o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas. Na espécie então analisada, entendeu-se que as despesas com a aquisição de uniformes dos empregados de um frigorífico geraram créditos para efeito de não-cumulatividade dessas contribuições, por consistirem produtos essenciais à produção da empresa, ainda que não consumidos durante o processo produtivo** (Frigorífico Frangosul, j. 09.11.2011). (grifos não originais)

[...]

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

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

imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

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

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

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

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

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

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, 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."

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

43. Sob o rito do art. 543-C 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

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

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

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todos os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado no STJ, foram afastados os creditamentos sobre algumas despesas gerais comerciais, como “combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões”.

Ora, está claro no voto que diversas despesas relacionadas à atividade comercial foram excluídas do conceito de insumo, indicando que a análise foi realizada em razão da atividade de produção de bens, pois se tratava de indústria do ramo alimentício.

Não poderia ser diferente, pois o julgamento ocorreu sobre a interpretação do termo “insumo”, contido nos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, os quais expressamente o vinculam às atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, conforme abaixo transcrito:

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;

O próprio STJ já se posicionou a este respeito no AgInt no REsp 1.804.057/CE, julgado em 01/10/2019, com a seguinte ementa, parcialmente transcrita:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS (SUPERMERCADO). DESPESAS COM EMBALAGENS (SACOLAS DE SUPERMERCADO). DESPESAS NÃO ESSENCIAIS. TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO RESP. N. 1.221.170-PR. AGRAVO MANIFESTAMENTE INADMISSÍVEL. MULTA DO ART. 1.021, §4º, DO CPC/2015.

1. [...]

2. **Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. n. 1.221.170 - PR** (Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018), onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, **é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas.**

3. **A empresa não demonstrou desenvolver qualquer processo produtivo ou prestação de serviço onde as referidas embalagens** (sacolas de supermercado) fossem utilizadas, conforme o exigem os arts. 3, II, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 ("bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"). Também a Corte de Origem afastou a sua essencialidade (das sacolas) ao registrar que os produtos do supermercado podem ser revendidos sem as referidas sacolas, o que afasta o sucesso no teste de subtração referido no precedente repetitivo que seria forma apta a demonstrar a essencialidade. Tais constatações, inclusive, afastam a aplicação da invocada Solução de Consulta DISIT/SRRF08 Nº 204, 28 maio de 2010, que se refere a dispêndios com a aquisição de material de embalagem utilizado no produto destinado a venda ao fim do processo produtivo.

4. Ainda que houvesse qualquer processo produtivo por parte da recorrente, na linha do repetitivo julgado, mutatis mutandis, as despesas com promoções e propagandas (e aqui entram as despesas com as embalagens impressas e personalizadas com a marca do supermercado) são "custos" e "despesas" não essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo alimentício.

5. Por fim, as referidas sacolas de supermercado não são revendidas, mas sim entregues gratuitamente e de forma facultativa aos clientes do supermercado, de modo que não se enquadram no disposto no art. 3º, I, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 (bens adquiridos para revenda).

6. O recurso que insiste em atacar tema já julgado em sede de recurso repetitivo é manifestamente inadmissível, devendo ser penalizado com a multa de 1%, sobre o valor atualizado da causa, prevista no art. 1.021, §4º, do CPC/2015. Precedentes: AgInt no REsp 1653953 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19.08.2019; REsp 1771755 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 06.11.2018; AgInt nos EDcl no REsp 1601690 / SP, Terceira Turma, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, julgado em 12.11.2018; AgInt no AREsp 1151486 / DF, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 12.12.2017.

7. Agravo interno não provido.

Em vista do exposto, aplicar a tese da recorrente significa, em última análise, aplicar a tese do IRPJ (custos e despesas necessárias à manutenção da atividade econômica), que foi expressamente rechaçada no REsp 1.221.170/PR.

Destarte, considero que o creditamento de insumos somente é aplicável às atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Neste sentido, o Acórdão CSRF nº 9303-014.666, de 21/02/2024, proferido por unanimidade de votos, cuja ementa transcrevo, parcialmente:

[...]

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia “insumos” em operações nas quais não se demonstre o cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço.

[...]

Deste modo, os critérios adotados pelo STJ não abrangem despesas operacionais ocorridas após o processo produtivo e cuja supressão não importa em impedimento à obtenção do produto. Por óbvio, tais despesas são necessárias à empresa e por certo são dedutíveis para o

IRPJ, mas este critério foi afastado pelo julgado proferido pelo STJ, inclusive, expressamente, quanto aos fretes.

Já em relação à subsunção ao inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, ou seja, o enquadramento como frete em operação de venda, entendo que o dispositivo legal refere-se à operação de venda assim considerada como o negócio jurídico de compra e venda e não à atividade operacional da pessoa jurídica a viabilizar a atividade comercial. O mencionado inciso possui a seguinte redação:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

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

Destaca-se a expressão “quando o ônus for suportado pelo vendedor”. Considero que a especificidade da expressão indica que o inciso trata do negócio jurídico de compra e venda de mercadoria, posto que não faria sentido a restrição para as despesas operacionais de logística interna que, certamente, são suportadas pela pessoa jurídica, não havendo que se cogitar de ônus a ser suportado por um comprador, em tais operações.

Neste sentido, transcrevo excertos do voto proferido pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão CSRF nº 9303-015.012, cujas razões adoto como complementares:

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2008 a 30/04/2008 DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ. Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Excertos do voto condutor:

“Entende-se relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial no 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, 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.

E o REsp no 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio web do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais 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. (grifo nosso)

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) 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. (grifo nosso)

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB no 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp no 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

“(...) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

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

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

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (dicção do referido ‘inciso II’ os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. O raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei no 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos inequivocamente não constitui uma venda. Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

E o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime em relação ao tema aqui em análise (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos), como se registra em recente REsp. de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS

CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

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

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

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.

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

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

VI - Agravo Interno improvido.” (AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) (grifo nosso)

Exatamente no mesmo sentido os precedentes recentes do STJ, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779:

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

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

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido

suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida”.

3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) (grifo nosso)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. A 1a. Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, 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. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.

3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 10.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.” (AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020) (grifo nosso)

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

ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO. DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

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

(...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, DJe de 27/4/2020) (grifo nosso)

Esse é também o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, a reclamar, inclusive, a edição de Súmula.

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise."

Assim, afasto a pretensão da recorrente neste ponto.

Creditamento sobre o frete na aquisição de sucata

Conforme já mencionado alhures, a fiscalização glosou os fretes pagos na aquisição de sucata de terceiros, por estarem incluídos no custo de aquisição, atraindo a vedação contida nos artigos 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005, ou seja, a vedação ao creditamento do bem adquirido se estenderia aos demais componentes do custo de aquisição.

Contudo, a recorrente afirma que os serviços foram contratados e pagos de forma autônoma, desvinculados da aquisição de sucata e sofreram a incidência das contribuições. A fiscalização glosou referidos fretes de acordo com a tabela das e-fls. 152/191, que corresponde ao arquivo paginável e-fl. 981, no qual pode ser verificado que os fretes foram adquiridos diretamente dos prestadores de serviço de transporte, contendo os valores tributados de PIS e Cofins e registrados na EFD Contribuições no registro D100.

Segundo o Guia Prático Versão 1.32 de 07/10/2019, o registro D100 possui a seguinte descrição:

Registro D100: Aquisição de Serviços de Transporte - Nota Fiscal de Serviço de Transporte (Código 07), Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (Código 08), Conhecimento de Transporte de Cargas Avulso (Código 8B), Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas (Código 09), Conhecimento de Transporte Aéreo (Código 10), Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas (Código 11), Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas (Código 26), Nota Fiscal de Transporte Ferroviário de Carga (Código 27), Conhecimento de Transporte Eletrônico – CT-E (Código 57), Bilhete de Passagem Eletrônico - BP-e (Código 63) e Conhecimento de Transporte Eletrônico para Outros Serviços – CT-e OS, modelo 67.

Verifica-se, pois, que houve o registro da aquisição do serviço de transporte de forma autônoma e que houve a tributação de tais serviços.

A situação se amolda ao enunciado da Súmula CARF nº 188, a qual transcrevo abaixo:

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Destarte, dou provimento ao recurso nesta parte.

Reversão do lançamento de créditos descontados indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício em períodos anteriores

O pedido nada mais é que repetir o procedimento adotado pela DRJ quanto ao refazimento da apuração fiscal, considerando as glosas revertidas no presente julgamento, no caso, as glosas sobre os fretes na aquisição de sucata de terceiros, cabendo à Unidade de Origem, na liquidação do acórdão, refazer a apuração fiscal, de modo a recalcular os novos saldos devedores, devendo o lançamento em cada período ser mantido até o limite do débito originalmente lançado.

A impossibilidade de incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício proporcional

O pleito é contrário à **Súmula CARF nº 108**:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, afasto a pretensão da recorrente.

Conversão do julgamento em diligência

A recorrente pugna pela conversão do julgamento em diligência, caso haja necessidade de se apreciar a completa documentação relativa ao pleito de creditamento sobre o frete de produtos acabados e sobre o frete na aquisição das sucatas.

Contudo, a apreciação do frete sobre produtos acabados é matéria de direito, prescindindo da verificação documental. Por outro lado, os documentos juntados relativos aos fretes na aquisição de sucatas foram suficientes à formação de convicção, tornando-se a diligência desnecessária, nos termos dos artigos 18 e 28 do Decreto nº 70.235/72.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre frete na aquisição de sucata, bem como para o refazimento do aproveitamento de ofício de crédito feito pela fiscalização, considerando as reversões das glosas pela DRJ e por esta decisão.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède