



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.900149/2011-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.131 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2021
Recorrente MACCAFERRI DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.

À luz da interpretação fixada pelo STJ no RESP nº 1.221.170, o enquadramento de um bem como insumo, no âmbito da legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, deve ser aferido segundo os critérios da essencialidade e da relevância em relação ao processo produtivo, sendo ilegal o conceito de insumo estabelecido nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal.

PIS. COFINS. CRÉDITO FRETE PRODUTO ACABADO. IMPOSSIBILIDADE. SERVIÇO NÃO RELACIONADO AO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços de transporte de produto acabado entre estabelecimentos da pessoa jurídica é aplicado em momento posterior ao processo produtivo, e com ele não se relaciona, não existindo possibilidade de desconto de créditos de insumos.

ÔNUS DA PROVA. ALEGAÇÕES DE DEFESA.

Cabe à defesa o ônus da prova dos fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da pretensão fazendária, em processo oriundo de auto de infração, nos termos do art. 16. Inciso III do Decreto nº 70.235/72, do art. 36, da Lei nº 9.784/99 e do artigo 373, inciso II do Código de Processo Civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidas as conselheiras Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Renata da Silveira Bilhim e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, que lhe deram provimento parcial para reverter as glosas referentes aos fretes entre unidades da Recorrente. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Silvio Rennan do Nascimento Almeida - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Cynthia Elena de Campos, substituída pela conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba/PR, que negou provimento à manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

O contribuinte acima identificado apresentou o Pedido de Ressarcimento – PER n.º 11712.48481.280406.1.1.09-5292, no qual pleiteou o ressarcimento de saldos de créditos do regime não cumulativo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS do 4º Trimestre de 2005, vinculados a receitas de exportação, no valor total original de R\$ 266.140,30. Apresentou também a Declaração de Compensação – DCOMP n.º 12567.25363.280406.1.3.09-1957, na qual compensou débitos de IRPJ e CSLL no valor de R\$ 121.662,92, indicando como origem do crédito o valor solicitado no referido PER.

Por meio do Despacho Decisório de fls. 15-17, a autoridade fiscal da Delegacia da Receita Federal em Jundiaí-SP deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento, reconhecendo o crédito no montante de R\$ 153.016,56, e, por consequência, homologou a Declaração de Compensação.

Segundo consta no Despacho Decisório, o deferimento parcial do direito creditório tem como fundamento a análise constante da Informação Fiscal o Termo de Verificação Fiscal de fls. 146-149, do qual destacam-se os seguintes pontos:

- O contribuinte informou na Ficha 12 do DACON, na “linha 07 – Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda”, referente ao mês de dezembro/2005, o valor de R\$ 3.355.186,72. Instado a prestar esclarecimentos sobre esse valor, o contribuinte informou que esse valor deve-se ao aproveitamento de créditos relativos a fretes sobre vendas que não haviam sido aproveitados no ano de 2004 e que no ano de 2005 foram aproveitados apenas parcialmente. Após análise dos documentos apresentados, constatou-se que parte das despesas de **frete consideradas pelo contribuinte corresponde a despesas de fretes relativos aos fretes contratados para o transporte de mercadorias entre estabelecimentos do próprio contribuinte**, para o transporte de insumos enviados para (ou recebidos de) industrialização por encomenda, para o transporte de vasilhames e para a devolução de mercadorias, em relação às quais não existe previsão legal de aproveitamento de créditos de Cofins. Assim, foram apuradas despesas de fretes que não dão direito ao crédito de COFINS no

valor de R\$ 704.454,70. Como o contribuinte não havia utilizado despesas de apenas R\$ 169.070,29, procedeu-se à glosa de despesas no valor da diferença, isto é, de R\$ 535.384,41, que à alíquota de 7,6% do COFINS implica a recusa ao ressarcimento de créditos de COFINS no valor de R\$ 40.689,21.

- Além disso, constatou-se que os valores de aquisição de bens para revenda informados na Linha 01 da Ficha 12 do DACON são superiores aos valores registrados no Livro de Registro de Apuração do IPI. Por isso, procedeu-se à glosa de custos no valor de R\$ 953.086,00, que à alíquota de 7,6% implica a recusa ao ressarcimento de créditos de COFINS no valor de R\$ 72.434,53.

- Conclusão geral: do valor de R\$ 266.140,30 pleiteado, foram glosados R\$ 113.123,74, reconhecendo-se o crédito no valor de R\$ 153.016,56.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade às fls. 188-201 (considerada tempestiva pelo órgão preparador, despacho de fls. 255), alegando, em síntese, que:

- Os fretes referentes ao transporte entre estabelecimentos do próprio contribuinte são insumos e geram direito a crédito nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003. Conforme doutrina e jurisprudência, o termo “insumo” constante da legislação do PIS e da COFINS compreende todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte, portanto não há que se falar na recusa de despesas de fretes relativos a transporte entre estabelecimentos do próprio contribuinte. Insumo deve ser entendido como todo e qualquer custo e despesa necessários à atividade da empresa (nos termos da legislação do IRPJ, e não do IPI). Além disso, as filiais para as quais foram remetidas as mercadorias funcionam apenas e justamente como pontos de venda da empresa, de modo que o transporte em questão constitui parte da própria operação de venda, o que possibilita o creditamento nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

- Não houve apuração indevida de créditos relativos à aquisição de bens para revenda, pois os créditos apurados possuem lastro nos registros contábeis da empresa. Os valores indicados no DACON coincidem com os totais das contas contábeis específicas constantes dos balancetes de verificação e das planilhas de apuração da COFINS. Essas contas contábeis são baseadas nas notas fiscais de entrada e portanto têm a credibilidade suficiente para fazer jus aos créditos tomados pela empresa. Assim, ainda que não coincidentes com os Livros de Apuração do IPI, tais números não podem ser desconsiderados, pois eventualmente alguns registros que venham a ser efetivados nos livros fiscais podem não ser registrados contabilmente, gerando divergência que não significa tomada indevida de créditos. Em suma, o procedimento adotado pelo Auditor Fiscal configura uma efetiva desconsideração dos registros contábeis da empresa, o que não pode ser admitido.

Ao final, o contribuinte apresentou os seguintes requerimentos finais:

Ante o exposto, demonstrada a insubsistência dos fundamentos do r. despacho decisório que homologou parcialmente o pedido de ressarcimento dos créditos de COFINS não-cumulativa, requer seja acolhida a presente Manifestação de Inconformidade para que seja reconhecido o direito creditório da Manifestante originário dos valores pagos a título de Cofins sobre os custos e despesas incorridos, pela Manifestante, inclusive aqueles referentes ao frete entre estabelecimentos da própria empresa, bem como seja reconhecida a validade dos registros contábeis como forma de obtenção dos valores a serem creditados na apuração da COFINS e assim seja reformado o despacho de fls. para homologar totalmente o pedido de ressarcimento, tudo nos moldes da fundamentação e da legislação apresentada, como medida de direito e inteira JUSTIÇA!

Em julgamento da manifestação de inconformidade, a DRJ de Curitiba/PR decidiu por julgar improcedente a manifestação de inconformidade, em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados ou em elaboração entre os seus próprios estabelecimentos.

NÃO CUMULATIVIDADE. BENS PARA REVENDA. GLOSA BASEADA EM DIVERGÊNCIA ENTRE O DACON E LIVRO DO IPI.

Mantém-se a glosa dos créditos de Cofins relativos de aquisição de bens para revenda baseada em divergência entre os valores informados pelo contribuinte no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON e os constantes do seu Livro de Registro de Apuração do IPI, mormente quando o interessado não apresenta prova hábil e idônea que corrobore os valores informados no DACON.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, os argumentos de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Passamos então aos pontos controvertidos.

1. Objeto social da empresa e créditos referentes a insumos

Como se depreende do relato acima, uma das questões de mérito discutida nestes autos é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

Tanto a autoridade lançadora quanto a decisão recorrida aplicaram o entendimento das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, no sentido de restringir o direito crédito apenas às situações relacionadas nos referidos atos normativos infralegais.

Todavia, a necessidade de afastamento das referidas instruções normativas foi definitivamente resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), o qual estabeleceu o

conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

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.

O voto da Ministra **Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de *essencialidade ou relevância*** da despesa, sendo que tal entendimento deve ser seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

Essencialidade – considera-se 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;

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.

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o

Órgão conceituou os mesmo critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que "diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço", a)"constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço" ou "b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência".

Por outro lado, o critério de 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: a) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva" b) seja "por imposição legal."

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo n.º 5/2018, com a ementa colacionada abaixo:

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.

Pois bem. Diante desses parâmetros, deve-se avaliar o direito a crédito decorrente dos gastos da Recorrente com fretes de produto acabado entre seus estabelecimentos, sempre levando em consideração seu objeto social, o qual foi precisamente descrito no TVF nos seguintes termos:

A atividade principal do contribuinte é a fabricação de arames e telas para gabiões, que são caixas de telas de arame a serem preenchidos com pedras (rachão) e utilizados na construção civil na contenção de solos (muros de arrimo, contenção de margens e encostas). Também revende geotêxteis, mantas impermeabilizantes que juntamente com os gabiões compõem soluções de engenharia civil. Eventualmente executa serviços por empreitada de obras civis, que representam em torno de 2% das receitas auferidas.

Passemos então ao item objeto de controvérsia.

2. Direito ao crédito dos fretes relativos ao transporte de mercadorias entre estabelecimentos do próprio contribuinte

A fiscalização glosou os créditos referentes aos fretes relativos a transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte. Foram glosados a esse título os créditos extemporâneos apurados pelo contribuinte no mês de abril/2007 e também os créditos apurados pelo contribuinte em relação aos fretes dos próprios meses objetos da fiscalização – 04/2007 e 12/2008).

A contribuinte defende a possibilidade de apuração de crédito sobre os fretes entre seus estabelecimentos, alegando que se trata de remessa de mercadorias para filiais que funcionam como pontos de venda.

Pois bem. Determinadas operações com frete são sim capazes de garantir o direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS: *i)* se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003; *ii)* se associado à compra de matérias primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, ou ainda relativa ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será concedido crédito como insumo, nos moldes do inciso II do mesmo artigo 3º.

O direito ao crédito relativo ao frete de produtos acabados entre unidades da empresa há tempos causa debates mais acalourados no CARF.

Isto porque imediatamente aparecem os fortes argumentos de que: *i)* não se trata de uma situação específica de frete de venda e ensejar a aplicação do artigo 3º, inciso IX; *ii)* tampouco poder-se-ia aplicar o inciso II do mesmo artigo porque seu texto limitaria o crédito aos insumos utilizados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, de modo que uma vez finalizados os produtos, não se estaria mais dentro do recorte temporal eleito pelo dispositivo.

Contudo, o julgamento do REsp 1.221.170 veio trazer novos contornos à discussão.

Isto porque o entendimento esposado pelo Egrégio Tribunal estabeleceu o conceito de *relevância* como um conjunto maior do que a *pertinência*, afastando assim o recorte temporal acima descrito. Vale dizer, ao adotar o critério da *relevância* para conceituar *insumo* na legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, o STJ interpretou o dispositivo afastando a ideia da existência de uma vedação do direito ao crédito em toda e qualquer hipótese relativa a operações posteriores à produção, com produtos acabados.

Nesse sentido, vale destacar os seguintes trechos do Acórdão da Ministra Regina Helena Costa:

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – *para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

(...)

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 aceção 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 (g.n.)

A penúltima frase da passagem é clara: não se deve pensar que o insumo esteja adstrito, por uma relação de pertencibilidade, à produção do bem ou execução do serviço. O afastamento da preposição “em” (em + a = “na”) leva a essa conclusão.

Tal conclusão se coaduna com o início do voto da Ministra, quando afirma que os critérios da essencialidade e da relevância dizem respeito à importância do bem *na atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*. Ao assim dizer, pressupõe toda a extensão do objeto social do contribuinte, mesmo que aquém ou além da produção de bens ou execução de serviços.

Também observamos um alinhamento dessas conclusões com os fundamentos constitucionais da Contribuição ao PIS e da COFINS, tributos que embora não cumulativos incidem sobre a receita. Por conseguinte, sua não cumulatividade, com uma sistemática de créditos e débitos que lhe é própria – e distante do ICMS e do IPI –, tem como base a geração de receita da empresa que, por sua vez, na realidade do regime não cumulativo ditado pelas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, não se limita à produção de bens ou execução de serviços.

É imperioso, portanto, avaliar se no caso concreto o dispêndio com frete de produtos acabados é *relevante* para as atividades do contribuinte.

Em sua defesa, a Recorrente afirma que:

No caso em tela, as filiais para as quais foram remetidas as mercadorias, quais sejam, Recife, Curitiba, Belo Horizonte e Rio de Janeiro funcionam APENAS E JUSTAMENTE como pontos de venda da empresa, portanto, evidente que o transporte de mercadorias até tais estabelecimentos constitui parte da própria operação de venda da Recorrente e, assim, os valores pagos a título de PIS e Cofins sobre tais fretes são passíveis de creditamento pela empresa. Em outras palavras, as filiais que receberam tais mercadorias têm atividade unicamente comercial e a função precípua, por necessidade de adequação logística, de realizar a venda aos clientes da região em que estão localizadas. Em razão desse modus operandi, resta cristalino que estes transportes da empresa mãe até as suas afiliadas (filiais), caracterizam e tiveram a função de cumprir a primeira etapa do custo do frete para a realização da venda ao cliente, adquirente do produto ou mercadoria. Não houvesse essa etapa intermediária com os estabelecimentos filiais, os produtos ou mercadorias vendidos teriam necessariamente que percorrer o mesmo trajeto ou rota até chegar ao ponto de tradição desses bens aos clientes, gerando praticamente os mesmos custos (...).”

Tais alegações são corroboradas pelo seu contrato social de fls 747, descrevendo as funções das filiais em questão.

Ao meu sentir, tal situação se amolda ao critério da relevância estabelecido pelo STJ.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais partilha da importância dessa sorte de frete no contexto da logística de distribuição de uma empresa, conforme se manifestou em sessão de 17 de maio de 2017, ao julgar o Acórdão nº 9303005.13. Destaca-se a seguir a passagem a que me refiro:

Os fretes de produtos acabados em discussão, para sua atividade de comercialização, são essenciais para a sua atividade de “comercialização”, eis que:

Sua atividade impõe a transferência de seus produtos para Centros de Distribuição de sua propriedade; caso contrário, tornar-se-ia inviável a venda de seus produtos para compradores das Regiões Sudeste, Centro Oeste e Nordeste do país; Os grandes

consumidores dos produtos industrializados e comercializados pelo sujeito passivo, possuem uma logística que não mais comporta grandes estoques, devido à extensa diversidade de produtos necessários para abastecer suas unidades, bem como devido ao custo que lhes geraria a manutenção de locais com o fito exclusivo de estocagem, visto a alta rotatividade dos produtos em seus estabelecimentos; O que, impõe-se para fins de comercialização e sobrevivência da empresa, os Centros de Distribuição;

O sujeito passivo, que possui sede em Porto Alegre, se viu obrigada a manter Centros de Distribuição em pontos estratégicos do país, considerando a localidade dos maiores demandantes de seus produtos.

Conclui-se assim que, efetivamente, quando tratamos do trânsito de produtos acabados entre unidades da Recorrente, o dispêndio com frete é custo da atividade econômica do contribuinte, e deve ser entendido como *insumo*, nos termos do artigo 3º, inciso II das Lei n. 10.673 e 10.833, sendo capaz, portanto, de dar direito ao crédito, seja da Contribuição ao PIS, seja da COFINS.

3. Aquisição de bens para revenda – divergência entre o DACON e o Livro de Registro de Apuração do IPI

A discussão aqui travada foi precisamente expostas e resolvida pelo Acórdão *a quo*, no seguinte sentido:

A fiscalização apurou que o valor dos bens adquiridos para revenda registrados como base de cálculo dos créditos no DACON do contribuinte são superiores aos constantes do Livro de Registro de Apuração do IPI, e por isso efetuou a glosa da diferença. O contribuinte contesta essa glosa, afirmando que os créditos apurados estão em conformidade com os seus registros contábeis, os quais deveriam prevalecer sobre o Livro de Registro de Apuração do IPI.

A meu ver, a alegação do contribuinte não merece ser acatada. Primeiro, porque os Balancetes de Verificação nos quais ele pretende amparar sua alegação não estão acompanhados de documentos que lhe dêem suporte, sendo certo que os livros e fichas das empresas só fazem prova em seu favor quando confirmadas por outros subsídios (art. 226 da Lei nº 10.406/2002 – Código Civil). Além disso, a fiscalização efetuou verificações que permitiram concluir que os valores lançados no Livro de Registro de Apuração do IPI guardam correspondência com o valor das notas fiscais de entrada (CFOP 1.102 e 2.102 – compra para comercialização), conforme se depreende do item 2 do Termo de fls. 146-149:

2. Aquisição de produtos para revenda

Nos procedimentos de fiscalização, comparamos por amostragem os registros do Livro de Entradas da matriz, apresentado em folhas avulsas, com as notas fiscais de entrada apresentadas. A amostra utilizada foi da segunda quinzena de dezembro de 2005, todos os lançamentos, e parte dos lançamentos da primeira quinzena, uma vez que os documentos desta quinzena não estavam organizados.

Constatamos correspondência entre o Livro de Entradas e os documentos da amostra, o que nos levou a concluir que o Livro de Entradas reflete os documentos da matriz.

Comparamos alguns registros do Livro de Apuração do IPI com o Livro de Entradas e concluímos que estão compatíveis. Assim, entendemos que os valores apresentados no Livro de IPI sob título "Compras para comercialização", CFOP 1.102 e 2.102, correspondem às notas fiscais de entrada.

Constatamos também que os livros de entrada das filiais (folhas avulsas apresentadas à fiscalização) não contêm outros créditos de aquisição de bens. Ou seja, as aquisições estão concentradas na matriz.

Com efeito, a prova utilizada pela fiscalização – valores do Livro de Registro de Apuração do IPI conferidos com as notas fiscais de entrada – mostra-se mais robusta para apuração do valor do bens adquiridos para revenda do que o simples Balancete de

Verificação apresentado pelo contribuinte, desacompanhado de qualquer outra prova documental. Nesse contexto, entendo que a glosa deve ser mantida integralmente.

Mesmo diante dessas colocações trazidas pelo Acórdão recorrido, a Contribuinte em sua defesa dirigida a este Conselho se limitou a repetir as alegações de sua manifestação de inconformidade, sem trazer nenhuma prova ou argumento que pudesse refutar a decisão combatida.

Assim, inexistem elementos nos autos para corroborar as alegações da defesa, que não supriu o ônus da prova que lhe competia. Cabe à defesa o ônus da prova dos fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da pretensão fazendária, em processo oriundo de auto de infração, nos termos do art. 16. Inciso III do Decreto n.º 70.235/72, do art. 36, da Lei n.º 9.784/99 e do artigo 373, inciso II do Código de Processo Civil.

Por essa razão é que deve ser mantida a glosa em apreço.

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas referentes aos fretes entre unidades da Recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz

Voto Vencedor

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Redator designado.

Com a devida vênia, divergi da ilustre Relatora especificamente quanto aos créditos de frete de transporte de produtos prontos entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

O tema em si já foi (muito) bem exposto pela Conselheira Relatora e, de fato, tem sido objeto de diversas e demoradas controvérsias neste Colegiado.

A posição defendida pela Conselheira, inclusive majoritária nesta atual composição da Câmara Superior de Recursos Fiscais¹, consiste pela possibilidade de desconto de crédito relativo a fretes de produtos prontos entre estabelecimentos, por constituírem insumos² ao processo produtivo, nos termos do art. 3º, II, da Lei n.º 10.833, de 2003.

O raciocínio defendido pela tese vencedora na CSRF, apesar de tentador, não merece prosperar, posto que não há como se admitir, via de regra, a existência de insumos após o encerramento do processo produtivo.

¹ Vide Acórdão n.º 9303-009.735.

² Apesar de em alguns acórdãos ser mencionada a configuração de frete de "operação de venda", aproximando os créditos apurados com o previsto no art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833/2003, a tese firmada é pelo desconto de crédito de insumos, abrangidos pelo art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003.

Vale lembrar que os incisos do art 3º, ou possuem reprodução também na Lei n.º 10.637/2002 para o PIS, ou são expressamente aplicáveis ao PIS por disposição legal.

Explicando melhor.

Os fretes de distribuição, apesar de inegavelmente importantes para a atividade comercial da empresa, não interferem (nem indiretamente) no processo de produção, afinal, no momento em que utilizados os produtos já estão acabados, dependendo apenas da realização de sua comercialização para que seja atingido o objeto social.

A ausência de relação dos fretes de transferência com o processo produtivo fica ainda mais clara se aplicado o conhecido “teste de subtração”³, proposto pelo Ministro Mauro Campbell nos autos do REsp n.º 1.221.170/PR. A subtração dos fretes de transferência poderiam até inviabilizar a atividade comercial, mas de forma alguma impossibilitaria a atividade de produção, afinal, esta etapa já consta como encerrada.

Mais uma vez, não é que os dispêndios não sejam essenciais ou relevante à atividade empresarial, elas apenas não estão relacionadas ao processo produtivo, assim como as demais despesas comerciais ou mesmo as administrativas, tais como despesas do setor jurídico e contábil, que, apesar de importantes, não geram direito ao crédito por não participarem no processo de produção.

A Receita Federal do Brasil, por meio do Parecer Normativo Cosit n.º 5/2018 deixou claro seu entendimento pela impossibilidade de desconto de créditos relativos a embalagens utilizados unicamente no transporte de mercadorias, conforme segue:

“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 ns 10.637, de 2002, e da Lei n.º 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 adquirente⁶, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.”

Nesse sentido entendeu o Acórdão n.º 3401-007.355 abaixo ementado:

“Acórdão n.º 3401-005.355

Sessão de 17 de fevereiro de 2020

³ Nos termos do Parecer Normativo Cosit n.º 5/2018:

[...]

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

Relatora: Mara Cristina Sifuentes

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

[...]

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

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

Por fim, vale ressaltar que a decisão do STJ, ao estabelecer os critérios da essencialidade e relevância, os vinculou ao processo produtivo e não à atividade econômica, ainda que eventualmente, em alguns momentos da discussão, o termo “atividade econômica” tenha sido utilizado, mas com sua abrangência relacionada ao processo de produção, como bem explica o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018:

“14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que *“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”*.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão **“atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”**. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao **processo de produção** de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”*.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.”

Admitir a existência de insumos fora do processo de produção, a meu ver, além de não constar do texto legal, coloca em cheque todo o sistema da não cumulatividade, posto que permite, de forma indireta, a apuração de créditos de insumos de atividades puramente comerciais (não produtivas).

Portanto, devem permanecer as glosas sobre os fretes de produtos prontos entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida