



<b>Processo nº</b>	13855.722268/2019-13
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3301-014.003 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	16 de abril de 2024
<b>Recorrente</b>	MAGAZINE LUIZA S/A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. LEIS nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS.

A base de cálculo das contribuições não cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações.

FRETE. OPERAÇÃO DE VENDA. CREDITAMENTO.

Entende-se por “operação de venda”, para fins de interpretação do inciso IX do artigo 3º e inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, apenas a venda em si, última etapa da produção, quando há a efetiva entrega da mercadoria ao adquirente/comprador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares arguidas. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os créditos com despesas de fretes de transferências para centros de distribuição e de logística reversa. Vencidos a Conselheira Juciléia de Souza Lima (Relatora) e o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, que davam provimento ao recurso nestas matérias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689, de 2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Juciléia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra lançamento de PIS e de COFINS, no período de dezembro de 2015 a dezembro de 2018, totalizando o valor lançado de R\$ 82.069.612,91, incluídos juros e multa.

Integram os autos de infração o Termo de Verificação Fiscal-TVF, o qual contém descrição detalhadas das infrações apuradas, demonstrativos e documentos:

**INFRAÇÃO 1** – Receitas referentes a prestação de serviços tributadas como receitas financeiras

*A Magazine Luiza S/A firma convênios com alguns bancos para estruturar com seus fornecedores a operação de antecipação de seus recebíveis.*

*Nessa operação, os fornecedores transferem o direito de recebimento dos títulos para o Banco em troca do recebimento antecipado do título.*

*O Banco, por sua vez, passa a ser credor da operação, sendo que a Companhia efetua a liquidação do título na mesma data originalmente acordada com seu fornecedor e recebe, subsequentemente, uma comissão do Banco por essa intermediação e confirmação dos títulos a pagar. Essa comissão é registrada como receita financeira pela Magazine Luiza S/A.*

*A celeuma se dá em razão de que a Autoridade Tributária acredita que esta receita deveria ser classificada como de serviços, sujeita a alíquotas de PIS e de Cofins mais altas do que a financeira. O resultado desta diferença de alíquotas resultou no lançamento referente a este item do Auto de Infração.*

**INFRAÇÃO 2-** Da apropriação indevida de créditos no regime não-cumulativo de PIS e de Cofins;

*O TVF explana que foram encontradas irregularidades na apropriação de créditos declarada no SPED/CONTRIBUIÇÕES em “outras operações com direito a crédito”, que englobaria despesas com embalagens, despesas com amortização de softwares de vendas e despesas com fretes.*

*O TVF explana que foram encontradas irregularidades na apropriação de créditos declarada no SPED/CONTRIBUIÇÕES em “outras operações com direito a crédito”, que englobaria despesas com embalagens e sacolas, despesas com amortização de softwares de vendas, despesas com escolta e despesas com fretes.*

Segundo a fiscalização, as glosas ocorreram por tais despesas não poderem ser consideradas insumo dada a atividade comercial do contribuinte, não podendo, portanto, gerar créditos por falta de previsão legal. Este entendimento seria corroborado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018.

Notificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada improcedente pela 9<sup>a</sup> Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Brasília/DF, através do acórdão 03-88.997, assim ementado:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2015, 01/01/2016 a 31/12/2018*

**INSUMO. ATIVIDADE COMERCIAL.**

*Empresas que exercem atividade comercial não tem o amparo legal para apurar créditos de PIS/Cofins na sistemática do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.*

**COFINS. INCIDÊNCIA. VALORES ERRONEAMENTE CLASSIFICADOS COMO RECEITAS FINANCEIRAS.**

*A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de alterar as regras de sua tributação quando a natureza real de sua operação for comprovada mediante acusação fiscal. Mormente restar que, no caso dos autos, não se trata de receita financeira.*

**FRETE. OPERAÇÃO DE VENDA. CREDITAMENTO.**

*Entende-se por “operação de venda”, para fins de interpretação do inciso IX do artigo 3º e inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, apenas a venda em si, última etapa da produção, quando há a efetiva entrega da mercadoria ao adquirente/comprador.*

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

*Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2015, 01/01/2016 a 31/12/2018*

**LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.**

*Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à Cofins lançada a partir da mesma matéria fática.*

***Impugnação Improcedente******Crédito Tributário Mantido***

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2015, 01/01/2016 a 31/12/2018*

***INSUMO. ATIVIDADE COMERCIAL.***

*Empresas que exercem atividade comercial não tem o amparo legal para apurar créditos de PIS/Cofins na sistemática do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.*

***COFINS. INCIDÊNCIA. VALORES ERRONEAMENTE CLASSIFICADOS COMO RECEITAS FINANCEIRAS.***

*A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de alterar as regras de sua tributação quando a natureza real de sua operação for comprovada mediante acusação fiscal. Mormente restar que, no caso dos autos, não se trata de receita financeira.*

***FRETE. OPERAÇÃO DE VENDA. CREDITAMENTO.***

*Entende-se por “operação de venda”, para fins de interpretação do inciso IX do artigo 3º e inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, apenas a venda em si, última etapa da produção, quando há a efetiva entrega da mercadoria ao adquirente/comprador.*

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

*Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2015, 01/01/2016 a 31/12/2018*

**LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.**

*Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à Cofins lançada a partir da mesma matéria fática.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Por sua vez, em sua defesa, a Recorrente defende serem todas as suas despesas consideradas essenciais e relevantes para o desempenho de sua atividade, pugnando pela aplicação do Resp n.º 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos.

Em suma, é o Relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Relatora.

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência de preliminares prejudiciais de mérito do Recurso, passo a apreciá-lo.

### **I- DAS PRELIMINARES**

#### **1- Da alegação de nulidade por vício insanável na constituição do crédito tributário- por ausência de motivação do ato**

No que pese a alegação da Recorrente concernente a ausência de motivação do ato administrativo- o lançamento do crédito tributário, o que prejudicaria o direito de defesa da Recorrente, no meu entendimento, não existem erros no tocante à descrição dos fatos capazes de trazer prejuízos ao exercício de defesa da Recorrente.

Primeiro, de acordo com Decreto n.º 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Para arrematar, o auto de infração foi lavrado por servidor competente, descrevendo claramente a infração imputada ao sujeito passivo- aqui Recorrente, arrolando todas as razões de fato e de direito que ensejaram a sua lavratura, atendendo fielmente as disposições do art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

Ao contrário do entendimento da recorrente, a decisão revisora da autoridade administrativa está amparada no art. 142 e 149, ambos do CTN.

Daí, ante a suscitada nulidade da decisão recorrida sob o argumento de violação ao direito de defesa por ausência da análise efetiva das provas produzidas nos autos é equivocada, não encontrando amparo legal.

Da sua análise- da decisão recorrida, mais especificamente do voto condutor, consta expressamente o enfrentamento das matérias impugnadas a permitir à recorrente exercer seu direito de defesa. Tanto é verdade que o fez perante as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância.

Desse modo, as conheço, porém, afasto as preliminares arguidas.

## II- DO MÉRITO

### 2.1- Das receitas tributadas como Receitas Financeiras

Segundo o entendimento da Fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, as receitas auferidas pela Recorrente por meio de descontos repassados pelos bancos parceiros, em razão de sua atuação- antecipação de recebíveis dos seus fornecedores, possuiria, a natureza de serviços e não de receitas financeiras.

Neste ponto, por consequência, aplicar-se-ia 7,6% (COFINS) e 1,65% (PIS) sobre as receitas auferidas, e não as alíquotas diferenciadas de 4% (COFINS) e 0,65% (PIS), previstas no Decreto 8.426/2015.

Pois bem. Dada a alegação da Recorrente que a autoridade fiscal e o julgador de piso não compreenderam a operação, aqui passamos a analisá-la, com base no TVF (e-fls. 546).

*“A companhia mantém convênios firmados com bancos parceiros para estruturar com os seus principais fornecedores a operação de antecipação de seus recebíveis. Nessa operação, os fornecedores transferem o direito de recebimento dos títulos para o Banco em troca do recebimento antecipado do título.*

*O Banco, por sua vez, passa a ser credor da operação, sendo que a Companhia efetua a liquidação do título na mesma data originalmente acordada com seu fornecedor e recebe, subsequentemente, uma comissão do Banco por essa intermediação e confirmação dos títulos a pagar. Essa comissão é registrada como receita financeira.”*

Resumidamente tal Receita decorre das etapas abaixo transcritas:

1. *O CONTRIBUINTE compra produtos de seus FORNECEDORES;*
2. *O FORNECEDOR possui um título recebível em data futura emitido pelo CONTRIBUINTE relativo a compra realizada;*
3. *O CONTRIBUINTE apresenta ao seu FORNECEDOR os seus BANCOS PARCEIROS, que podem descontar o seu título antecipadamente;*
4. *O FORNECEDOR desconta o título e transfere o mesmo para o BANCO PARCEIRO que passará a ser credor da operação, após notificação e aceite do CONTRIBUINTE;*
5. *O CONTRIBUINTE liquida o título junto ao BANCO PARCEIRO na mesma data originalmente acordada com o FORNECEDOR;*
6. *O CONTRIBUINTE recebe, na liquidação, uma comissão pela prestação do serviço de intermediação, podendo a mesma se dar na*

*forma de um “desconto” do BANCO PARCEIRO no valor a pagar relativo ao título emitido, ou de uma remuneração paga diretamente ao CONTRIBUINTE.*

Daí, do que se extrai do TVF e do acórdão recorrido, a realidade fática da operação foi pormenorizada com base nas avenças firmadas entre a Recorrente e seus bancos parceiros. Sobre isso, ratificando o acórdão recorrido, de fato, os valores recebidos dizem respeito a descontos comerciais ou depósito em conta-corrente, concedidos em razão do cumprimentos de obrigações contratuais assumidas. Ademais, o desconto obtido pelo contribuinte junto ao banco parceiro seria obtido pelo pagamento do título na sua data original de vencimento, e não pela antecipação do mesmo conforme cláusula contratual abaixo firmada abaixo transcrita:

**1.8 A CONVENIADA obterá do BANCO um desconto pelo pagamento pontual do crédito na data de seu vencimento, no valor de 50% (Cinquenta por cento) sobre a diferença entre a taxa efetuada com o FORNECEDOR e o custo de funding do BANCO, apurada nas datas efetivas das contratações das cessões de crédito.**

Pela descrição das contraprestações a cargo da contribuinte, evidenciadas na parte do relatório que trata do Termo de Verificação Fiscal, pode-se concluir que os valores recebidos em decorrência dos convênios estão condicionadas ao cumprimento de uma obrigação de fazer a cargo da empresa e que refletem em um serviço que reverteria em favor do adquirente.

Assim, a natureza destas receitas seriam claramente de prestação contraprestacional de serviços de informação, intermediação e confirmação de créditos, independentemente da forma como são denominadas nos respectivos contratos, merecendo ser aplicadas as alíquotas de 7,6% e 1,65%, para COFINS e PIS, respectivamente, não podendo elas serem classificadas e tributadas como receitas financeiras como pugna a Recorrente.

E para arrematar, ratificando o acórdão recorrido, de certo, que o art. 373 do RIR ao inclui os descontos obtidos na parte que trata das receitas financeiras se refere aos descontos financeiros, concedidos em razão de uma contraprestação de natureza igualmente financeira, como, por exemplo, uma antecipação de pagamento. E no que pese o art. 373 do RIR estar inserido na Subseção I (Receitas e Despesas Financeiras) da Seção IV (Outros Resultados Operacionais), de fato, não transforma todo e qualquer desconto em receita financeira, mas, exclusivamente, define de que forma se dará a sua tributação.

Neste tópico, não há reforma a fazer.

## **2.2- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR**

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1<sup>a</sup> Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(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”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

Restou pacificada no STJ a tese 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 determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.”

A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “*teste de subtração*” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

### 2.2.1- Das Glosas

As glosas tiveram, segundo entendimento da autoridade fiscal, como fundamento que a atividade da Recorrente- Comércio Varejista — não admitiria a apuração de créditos sobre insumos, dado que tal direito de apropriação de créditos se restringiria à prestação de serviços e de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (indústria).

Desta forma, uma vez que não haveria autorização legal para a tomada de créditos de insumos para as varejistas, todos os itens foram mantidos pela r. decisão recorrida.

No Recurso Voluntário, a pretensão geral trazida pela Recorrente é no sentido de que, na condição de empresa comercial/varejista, seja-lhe garantido o crédito de insumo do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Por sua vez, o exercício da atividade comercial é incontestável no presente processo.

De certo, a dar efetividade ao princípio da não cumulatividade, o legislador ordinário poderia não ter apresentado restrições ao direito de tomada de créditos a legitimar a creditamento de todas as despesas incorridas na atividade empresarial para auferir a receita (fato tributado pelas contribuições). Todavia, assim não ocorreria, pois a legislação do PIS e da COFINS ao apresentar um rol taxativo de direito de crédito, indubitavelmente, imputou o efeito cumulativo à algumas atividades.

Existem limites legais impostos pela legislação vigente ao apresentar um rol taxativo de despesas passíveis de creditamento, bem como, exigindo que, para o creditamento com fulcro no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o insumo seja utilizado "*na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*". Assim, considerando a seara administrativa na qual se insere essa discussão, não posso me desvincular dos termos da lei, na forma exigida pelo Regimento Interno deste Conselho.

Ao contrário do que pretende a Recorrente, o julgamento do recurso repetitivo n.º 1.221.170 pelo Superior Tribunal de Justiça não reconheceu que o rol trazido pelas leis referenciadas não seria taxativo, não ampliando o rol de hipóteses passíveis de creditamento. Aquele julgado não estendeu às pessoas jurídicas comerciais a possibilidade de creditamento, se restringindo a análise para as empresas produtoras/fabricantes e prestadoras de serviço.

O que aquele julgado buscou identificar é qual o conceito de insumo que deve ser considerado por aquelas pessoas jurídicas que o dispositivo legal assim o autoriza (leia-se, as prestadoras de serviço e produtoras/fabricantes).

Nesse sentido que se entende que, considerando a redação legal vigente e não afetada pelo julgamento do Recurso Repetitivo n.º 1.221.170, a hipótese normativa do inciso II do art. 3º das referidas leis é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços, não sendo possível a tomada de crédito de insumo na atividade de comércio/varejo.

No mesmo sentido foi o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais-CSRF no Acórdão 9303-010.247, em sessão de 11/03/2020, no voto proferido pela redatora designada Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, do qual adoto minhas razões de decidir:

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

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

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N° 10.637/2002. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.**

*Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.*

(...)

*Ressalte-se que há a vedação legal à tomada de crédito a título de insumo para varejistas, logo não há sequer que se aferir relevância ou essencialidade aos gastos, diante dessa premissa básica de proibição para a atividade.*

*Explico.*

*A não-cumulatividade foi instituída para o PIS pela Lei nº 10.637/2002 e para a COFINS pela Lei nº 10.833/2003.*

*Com o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, a não-cumulatividade antes prevista na Lei nº 10.833/2003 adquiriu status constitucional: “§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”*

*As leis de regência, em seus art. 3º, II, prescrevem que é possível o creditoamento em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda:*

*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;*

*Entretanto, o conceito de insumo para fins de creditamento no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS gerou, desde a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, controvérsia de interpretação entre a administração tributária e os sujeitos passivos acerca dos gastos que podem ser tomados como créditos.*

(...)

*Em síntese, segundo a jurisprudência do “conceito intermediário”, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de pertinência ou essencialidade à atividade desempenhada pela empresa.*

*Posteriormente, o limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos e com decisão publicada em 24 de abril de 2018.*

*O recurso especial é de empresa industrial do ramo alimentício, que pleiteou como insumo, os custos gerais de fabricação e despesas gerais comerciais incorridos na produção de seus produtos: "Custos Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).*

*Em contraposição, a Fazenda Nacional defendeu que a definição de insumo deve ser restritiva, voltada aos bens e serviços que exerçam função direta sobre o produto ou serviço final, tal como disciplinado pelas Instruções Normativas da Receita Federal. Dessa forma, caso o legislador desejasse ampliar o conceito de insumo, não teria incluído dispositivos legais autorizando o creditamento de despesas outras taxativamente enumeradas nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.*

*No julgamento, foram fixadas as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 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 nº 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.*

*Consignados os critérios, as despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em tese, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento.*

*Já as despesas com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões não se configurariam como insumo.*

*Nesse contexto, consignou a decisão da Corte Superior que a atividade industrial ou a prestação de serviços pressupõe a análise da relevância ou essencialidade dos dispêndios relacionados à atividade, sendo vedada a tomada de crédito em relação a despesas gerais e administrativas.*

*Em virtude disso, é possível concluir que a jurisprudência construída pelo CARF de “conceito intermediário” está alinhada com o julgamento do STJ, diferindo apenas a nomenclatura “pertinente” e “relevante”, mas tendo as expressões o mesmo significado.*

*Todavia, o acórdão do STJ, ao consignar que insumo é dispêndio essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte não estendeu o conceito para as empresas varejistas. É uma falácia a afirmação de que a atividade comercial pode também se creditar a título de insumos.*

*Desse modo, não há falar-se em extensão pelo STJ dos limites impostos pelo inciso II das leis de regência, porquanto os incisos II dos art. 3º versam restritivamente sobre os dispêndios relacionados à produção de bens e à prestação de serviços.*

*Então, negar creditamento à empresa comercial com fundamento no inciso II, não representa violação da não-cumulatividade prevista no art. 195, § 12, da CF/88, ao contrário, implica em observância da Lei que regulamenta o regime.*

*Em suma, não há que se cogitar a análise de relevância e essencialidade dos quatro itens pleiteados pela empresa, já que tanto o conceito “intermediário” aplicado pelo CARF quanto o decisum do STJ, nenhum deles, reconhece dispêndio a título de insumo para as empresas comerciais, mas sim para àquelas expressamente autorizadas pelas Leis de regência: “produção ou fabricação” e “prestação de serviços”. Nesse sentido, Acórdão n.º 3301-007.504, julg. 29/01/2020:*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) ATACADISTA OU VAREJISTA. INSUMOS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.** Por se tratar de empresa varejista, não é admitido o creditamento a título de insumo

*do art. 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Acórdão 3402-007.201, julg. 17/12/2019*

**PIS/COFINS. COMERCIALIZAÇÃO. INSUMOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

*Os incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens. Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente o processo produtivo de bens ou a prestação de serviços.*

*Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que disciplina expressamente a aplicação dos critérios da essencialidade ou da relevância para a determinação do que é insumo para a não-cumulatividade de PIS e COFINS, é o veículo normativo que se volta a explicitar os limites interpretativos do conceito de insumo estabelecidos pelo STJ no âmbito da Receita Federal do Brasil. É de se destacar que prescreve no seu item 2:*

**2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL**

*40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.*

*41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).*

*Em suma, voto por negar provimento ao recurso especial. (Processo 10805.724064/2015-82 Data da Sessão 11/03/2020 Voto da Redatora Designada Semíramis de Oliveira Duro. Acórdão 9303-010.247 - grifei)*

Sendo assim, entendo ser descabida analisar a essencialidade e relevância dos itens glosados pela fiscalização por terem sido aproveitados pela Recorrente como insumos para a atividade comercial por ela desempenhada (despesas com embalagens e sacolas; despesas com amortização de software de vendas e despesas com escolta), pois resta claro que empresas que exercem atividade comercial, como o caso da Recorrente não tem o amparo legal para apurar créditos de PIS/COFINS na sistemática do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

No que se refere aos fretes, defende a contribuinte o seu direito de apropriação de créditos de PIS e Cofins sobre despesas com fretes (inciso IX do artigo 3º e inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.833/2003), as quais permitiriam que o creditamento como operação de venda como um todo, e não somente na venda em si, última etapa da produção, quando há a efetiva entrega da mercadoria ao adquirente/comprador.

Do TVF se extrai, quanto aos fretes, as seguintes glosas:

- Código da Conta: 3310010001 – Descrição da Conta: DESPESAS COM CARRETOS ABAST LOJA– PJ- despesas de frete para o abastecimento das lojas com produtos destinados a clientes.
- Código da Conta: 3310010005 – Descrição da Conta: DESPESAS COM TRANSFERÊNCIAS ENTRE CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO– PJ- Despesas de frete para envio das mercadorias para os Centros de Distribuição que remeterão os produtos aos clientes;
- Código da Conta: 3310010010 – Descrição da Conta: REPAROS E MANUTENÇÃO – FROTA PRÓPRIA;
- Código da Conta: 3310010011 – Descrição da Conta: COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES – FROTA PRÓPRIA;
- Código da Conta: 3310010018 – Descrição da Conta: FRETE LOGÍSTICA REVERSA PJ- As despesas com para a coleta de mercadorias dos clientes por motivo de devolução;

Intimada a Recorrente quanto à natureza dos fretes, assim esclareceu: (e-fls. 563)

Conta Contábil	Descrição	Conceito Final
3310010003	Despesas com Carretos Entrega	Despesas de frete decorrente de entrega de produtos para o cliente.
MANUAL	Frete FOB s/ Compras	Despesas com Frete pago sobre a compra de mercadorias para revenda, na modalidade FOB.
3310010001	Frete com Carretos Abast Loja - PJ	Despesas de frete para o abastecimento das lojas com produtos destinados a clientes.
3310010005	Frete com Transferência entre CD's - PJ	Despesas de frete para envio das mercadorias para os Centros de Distribuição que remeterão os produtos aos clientes.
3310010010	Reparos e Manutenção - Frota Própria	Despesas relacionadas com manutenção dos veículos da frota própria.
3310010011	Combustíveis e Lubrificantes - Frota Própria	Despesas relacionadas com combustíveis da frota própria.
3310010018	Frete Logística Reversa PJ	As despesas com para a coleta de mercadorias dos clientes por motivo de devolução.
3310020003	Assistência Técnica	Despesas de assistência Técnica prestada em momento anterior à revenda dos produtos, uma vez que somente após a prestação dessa assistência tais produtos estarão aptos a serem revendidos.
3310020011	Despesas com Escolta de Carga	Serviços realizados pelo Gerenciamento de Risco de responsabilidade da Companhia com Escoltas de segurança que acompanham os veículos que transportam produtos para revenda.

A meu ver, as únicas despesas que são passíveis de se enquadrarem em dispositivo distinto do crédito de insumos são os fretes de logística reversa e frete para envio das mercadorias para os Centros de Distribuição que remeterão os produtos aos clientes por se tratarem, segundo o meu entendimento, como fretes de operação de venda como etapas intermediárias da operação de venda, passível de crédito com fulcro no inciso IX do art. 3º das Leis n.º 10.833/2003, como se passa a delinear a seguir.

Em tempos atuais, não se pode negar, que por razões ligadas à logística de armazenamento e distribuição, no caminho, a mercadoria acaba passando por mais de um estabelecimento, até chegar ao seu destino final, neste caso, entendo ser admissível a apropriação dos créditos sobre a totalidade do gasto necessários para levar o produto final do armazém até o consumidor final. E, no curso deste trajeto, por motivos de ordem operacional, é possível que ele tenha de ser primeiro levado para outro estabelecimento, seja do titular ou de distribuidores, para depois, então, ser entregue ao cliente como parte integrante da operação de venda.

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

Todavia, por ausência de previsão legal para reversão, mantenho as glosas referentes às despesas referente ao código da Conta: 3310010001 – Descrição da Conta: DESPESAS COM CARRETOS ABAST LOJA– PJ; código da Conta: 3310010010 – Descrição da Conta: REPAROS E MANUTENÇÃO – FROTA PRÓPRIA; e Código da Conta: 3310010011 – Descrição da Conta: COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES – FROTA PRÓPRIA.

Por fim, voto por afastar as preliminares arguidas no presente Recurso e no seu mérito dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas referentes as despesas com transferências para os centros de distribuição e as despesas com fretes de logística reversa por serem indissociáveis das operações de venda.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima

## Voto Vencedor

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, Redator Designado

A ilustre relatora deu parcial provimento ao recurso voluntário para “reverter as glosas referentes as despesas com transferências para os centros de distribuição e as despesas com fretes de logística reversa por serem indissociáveis das operações de venda”.

Divirjo, com a devida vénia, da eminentíssima relatora, pois entendo que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) apreciou a matéria de forma correta e bem fundamentada.

Com efeito, correto o entendimento constante do acórdão recorrido, às fls. 1323-1340, no sentido de que é possível a apuração de crédito sobre frete somente na operação de venda, conforme disposto no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 e no inciso II do art. 15 da mesma lei, vale dizer, “apenas a venda em si, última etapa da produção, quando há a efetiva entrega da mercadoria ao adquirente/comprador”.

Dessa forma, não cabe a apuração de crédito sobre frete pago no transporte de mercadoria para centro de distribuição (“Frete com Transferência entre CD’s - PJ”) nem frete para coleta de mercadoria dos clientes por motivo de devolução (“Frete Logística Reversa PJ”).

O art. 3º, *caput*, e incisos I, II e IX, da Lei 10.833/2003, assim dispõem:

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

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

- a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)
- b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

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

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

Da leitura da legislação acima reproduzida, infiro que somente na operação de venda em sentido estrito é que é possível a apuração de crédito das contribuições em questão sobre o frete suportado pelo vendedor, vale dizer, apenas na operação de transferência da mercadoria vendida ao adquirente, de modo que não há que se falar em apuração de crédito sobre frete concernente à transferência de mercadoria para centro de distribuição (operação de movimentação interna de mercadoria) nem sobre frete concernente à coleta de mercadoria dos clientes por motivo de devolução.

Quanto à transferência para centro de distribuição da recorrente, vale dizer, para outro estabelecimento da própria recorrente, cabe citar o acórdão **9303-014.666**, de **21 de fevereiro de 2024**, proferido pela **3<sup>a</sup> Turma da CSRF** (Câmara Superior de Recursos Fiscais), sob relatoria do eminente Conselheiro Rosaldo Trevisan, cuja parte da ementa reproduzimos abaixo:

**CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. 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.

Segue parte do voto condutor do supracitado acórdão:

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 da 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. Veja-se o posicionamento unânime e assentado no âmbito do STJ:

(...) **A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** A propósito: AgInt no AgInt no REsp n. 1.763.878/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 26/2/2019, DJe 1º/3/2019; AgRg no REsp n. 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (Desembargador convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, julgado em 3/12/2015, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp n. 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 9/6/2015, DJe 30/6/2015. X - Agravo interno improvido. (AgInt no AREsp n. 874.800/SP, unânime, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 29/4/2020, DJe de 4/5/2020) (grifo nosso)

**A Segunda Turma do STJ possui posicionamento de que “as despesas de frete (nas operações de transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa) não configuram operação de venda, razão pela qual não geram direito ao creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade. (REsp n. 1.710.700/RJ, unânime, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/3/2018, DJe de 13/11/2018) (grifo nosso)**

Aliás, a matéria tende a sequer ser analisada pelo colegiado do STJ, cabendo citar recentes decisões monocráticas que endossam o aqui exposto, rechaçando seguimento a recursos especiais no âmbito daquela corte:

O Tribunal a quo consignou: **A jurisprudência encontra-se há muito pacificada no sentido de que a pretensão de creditamento a partir de despesas de frete entre estabelecimentos da empresa não encontra respaldo no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/2003 (extensível ao PIS pelo artigo 15 do mesmo diploma). Com efeito, não bastasse a literalidade que rege a concessão de benefícios fiscais (artigo 111 do CTN), não há razão para, como objetiva a recorrente, desconsiderar que a legislação especificamente trata de frete na "operação de venda". Não se trata de qualificativo sem significância (como, de resto, é regra hermenêutica basilar), inclusive porque o dispositivo exige que o frete seja suportado pelo vendedor - tornando imperativa, portanto, a existência de uma avença de compra e venda.** A própria exposição da apelante evidencia que o frete da fábrica até os centros de distribuição, caracterizada como transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa, e o frete na operação da venda ao consumidor retratam operações distintas, com tratamento tributário distinto.

(...) Exrai-se do acórdão objurgado que **o entendimento do Tribunal de origem está em consonância com a orientação do Superior Tribunal de Justiça.** (AREsp n. 2.306.076,

Ministro Herman Benjamin, DJe de 31/05/2023) (no mesmo sentido, dezenas de decisões monocráticas podem ser encontradas na jurisprudência recente do STJ)

Assim, a negativa de crédito em relação a fretes na transferência de produtos acabados, no presente caso, deve-se à flagrante incompatibilidade com o conceito de “insumo”, em face de ser a empresa comercial, e de não produzir/fabricar bens ou prestar serviços, o que obsta a aplicação do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, e à impossibilidade de que, à luz do inciso IX do art. 3º da mesma lei seja ensejadora de crédito operação que não configure venda de mercadoria, mas mera remoção entre estabelecimentos.

A questão é tão assentada, administrativa e judicialmente, que já mereceria a proposição de súmula pacificadora no âmbito desta 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no rito previsto no art. 124 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023).

Pelo exposto, deve ser negado provimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte em relação ao tema. (...)

Há ainda outros precedentes no mesmo sentido, conforme as ementas a seguir parcialmente reproduzidas:

**i) Acórdão nº 3402-010.291. Sessão de 22 de março de 2023:**

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

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

**ii) Acórdão nº 3302-012.778. Sessão de 24 de agosto de 2022:**

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

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

Logo, com a devida vênia, discordo da ilustre relatora, e, por conseguinte, nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira