



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13855.904631/2019-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-013.131 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de agosto de 2023
Recorrente USINA DE LATICINIOS JUSSARA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/03/2018

CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO DO CRÉDITO AO BEM ADQUIRIDO.

Tratando-se de frete, contratado junto a pessoa jurídica, tributado pelas contribuições, ainda que se refiram à aquisição de mercadorias sujeitas ao crédito presumido, o custo do serviço gera direito a crédito para o adquirente.

PIS/COFINS. RESSARCIMENTO. JUROS/ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/RS, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter a glosa sobre o crédito com serviço de frete na aquisição de leite in natura e para reconhecer o direito à atualização monetária, pela taxa Selic, do ressarcimento deferido, após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Jose Adao Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Sabrina Coutinho Barbosa, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente convocado(a)), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Não Cumulativa, no valor de R\$8.660.437,27, referente ao 1º trimestre de 2018, apurado na forma do artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Nos termos do Despacho Decisório Eletrônico proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Franca/SP, o Pedido de Ressarcimento foi parcialmente deferido, no valor de R\$8.515.668,40.

O Despacho Decisório Eletrônico baseou-se nas conclusões de Informação Fiscal anexada ao presente processo, na qual o Auditor Fiscal da RFB descreve os procedimentos adotados durante a fiscalização e as irregularidades constatadas na apuração do crédito pleiteado pela contribuinte, em especial quanto aos “Serviços Utilizados como Insumos (linha 03 do Dacon)”:

Não há previsão legal para créditos das despesas com transporte de bens e insumos adquiridos, sendo admitidos apenas como integrantes dos custos de aquisição (art. 289, § 1º do RIR/99) dos respectivos bens e insumos transportados.

Desta forma, devem ser submetidas às mesmas sistemáticas aplicadas aos bens e insumos para fins de apuração dos créditos de PIS e Cofins.

(...)

No caso em questão, o contribuinte aplicou as alíquotas de 1,65% e 7,6% para o cálculo dos créditos de PIS e Cofins, respectivamente, e se utilizou dos valores integrais das despesas com fretes relativos aos transportes de leite in natura adquiridas de pessoas físicas e jurídicas.

(...)

Portanto, os serviços de transportes utilizados na aquisição das mercadorias sujeitas ao crédito presumido (leite in natura/lenha) poderiam dar direito ao crédito na sistemática do presumido (o acessório segue o principal).

Irresignada com o deferimento parcial, a interessada apresenta Manifestação de Inconformidade, sendo essas as suas razões de defesa, em síntese:

1. Com base no artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, realizou créditos sobre insumos e serviços necessários à atividade que exerce, e considerando que seu produto final tem incidência de PIS/Cofins tributado à alíquota zero, nos termos do artigo 17 da Lei nº 11.033, de

2004, e artigo 16 da Lei nº 11.116, de 2005, a empresa protocolou pedidos de ressarcimento dos créditos vinculados a essas saídas para o mercado interno;

2. No entanto, no trimestre ora debatido, teve seu crédito glosado por ter se apropriado de créditos de insumos que de acordo com o agente fiscal da Receita Federal não dão direito ao crédito.

3. Após tecer considerações sobre a sistemática não cumulativa das contribuições, a recorrente discorre sobre o que entende ser o conceito amplo de insumos para fins de apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, citando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça, a

orientação da Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, que tratam da matéria, em especial quanto aos critérios de essencialidade e relevância para fins de caracterização do bem e do serviço como insumo.

4. Ao se tratar do conceito de insumos para fins de não cumulatividade do PIS e da Cofins, cabe, inicialmente, esclarecer que não há em qualquer uma das leis que regula tal regime uma definição estabelecida para insumos, e qualquer descrição/conceito ou definição neste sentido é fruto da interpretação do agente fiscal, norteador pelas Instruções Normativas da Receita Federal que inovaram e limitaram o conceito de insumos – bens e serviços – aos interesses arrecadatários pró-fisco.

5. A norma nos revela que o legislador pretendeu alcançar todos os insumos utilizados na prestação de serviços, produção ou fabricação de bens de produtos destinados a venda, no entanto, no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não estão relacionados quais são estes insumos/serviços.

6. Não pode a Receita Federal, através de seus agentes, por seu entendimento, definir tal relação e excluir da base de créditos da recorrente os custos que oneram significativamente sua atividade, como, por exemplo, as embalagens e os fretes.

7. O agente trouxe em seu relatório o Regulamento do IPI - RIPI para alegar que somente insumos que sofrem desgaste ou que têm contato direto são insumos para a realização de créditos do PIS e da Cofins, o que é um verdadeiro absurdo, já que, por qualquer ângulo que se analise a matéria, não é possível atribuir à legislação de IPI para o PIS e a Cofins, e vice-versa.

8. Antes do conceito de insumo ser definido pelo Egrégio STJ, a questão já foi tema de decisões do CARF e de tribunais judiciais, que entenderam que os créditos de PIS/Cofins devem abranger todo custo ou despesa necessária à atividade da empresa.

9. Quanto aos serviços utilizados como insumos (fretes de leite in natura), nas normas que regulam a incidência não-cumulativa de PIS e Cofins inexistente vinculação por centro de custo ou qualquer determinação acerca de vinculação com o custo das mercadorias e serviços na forma do RIR –Decreto 3000, de 1999, como pretende o agente fiscal.

10. O frete é um insumo/serviço necessário e imprescindível para a realização da atividade industrial a que se propõem a Recorrente, contratado única e exclusivamente para transportar os produtos que são industrializados, ou seja, é um serviço utilizado para que a industrialização dos produtos possa ocorrer.

11. É uma operação comercial totalmente independente da compra do insumo, tem fornecedores distintos e documentos fiscais (NFs) distintos, de forma que o pagamento desse serviço é um custo diretamente vinculado à produção, que sofre incidência do PIS e da Cofins, e que deve compor a base de cálculo dos créditos, para que se cumpra a regra da não cumulatividade.

12. O entendimento aplicado é inovador, já que para realização de crédito presumido do leite a empresa deve seguir as regras dispostas no art. 8º da Lei 10.925, de 2004.

13. Já se passou mais de 1 ano contado da data em que protocolou seus pedidos de ressarcimento, de tal sorte que o deferimento do benefício ou a sua restituição em valores nominais representa enriquecimento da Fazenda Pública em concorrente empobrecimento da recorrente.

14. Deve ser garantido à recorrente a correção dos créditos pleiteados, a partir de cada período de apuração protocolado, cabendo, ainda, se evidenciar os preceitos fixados pelo Decreto nº 2.138, de 1997, que equipara os institutos da restituição ao do ressarcimento e autoriza, portanto, a aplicação da taxa Selic, mesmo entendimento da

Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda ao decidir sobre matéria idêntica, quanto ao IPI, que se aplica perfeitamente ao caso em debate, já que também os pedidos de ressarcimento de PIS e Cofins são trimestrais e observam o mesmo rito administrativo para serem solicitados.

15. Cita, ainda, decisão de Recurso Especial julgado pelo STJ em relação à atualização dos créditos de PIS e Cofins, devendo ser reconhecido o direito de ver seus créditos corrigidos monetariamente pela Selic, nos termos das disposições do Decreto nº 2.138, de 1997, e § 4º do artigo 39 da Lei nº 9.250, de 1995.

Em decisão unânime, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/03/2018

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETES SOBRE COMPRAS. O valor do frete pago na aquisição de mercadorias, quando contratado de pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens, pode gerar créditos da Cofins, uma vez que ele integra o custo de aquisição. Se os bens adquiridos gerarem o direito ao crédito presumido, os dispêndios com os respectivos fretes somente podem gerar o mesmo tipo de crédito.

CRÉDITO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos da Cofins objeto de ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos contidos na manifestação de inconformidade, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, e expõe, em breve relato, o seguinte:

“1. Seja acolhido o presente Recurso voluntário;

2. Que seja definitivamente excluído e afastado o conceito de insumo estabelecido e aplicado ao presente caso pelo agente julgador, bem como afastada aplicação do artigo 289, § 1º do RIR/90, eis que ferem todas as normas legais da não-cumulatividade e é fruto da interpretação equivocada das normas;

3. Que seja aplicado ao processo em debate o conceito de insumo firmado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (2010/0209115-0) associado ao Parecer Normativo nº 05/18 da Receita Federal;

4. Que, atendido os itens acima, seja determinada a **reinclusão na base de cálculo de créditos os valores glosados a título de frete no processo ora guerreado**, eis que foram excluídos de forma arbitrária, sem observância das normas que regulam a não-cumulatividade do PIS e Cofins – artigo 3º da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente;

5. Que seja afastado o entendimento de cálculo crédito presumido do frete de compras, eis que não há respaldo legal para este fim;

6. Que, atendidos os itens acima, seja determinada a **reinclusão na base de cálculo de créditos dos valores glosados a título serviços utilizados como insumos - fretes de leite in natura, bem como seja determinada a aplicação das alíquotas de 1,65% (Pis) e 7,60% (Cofins) sobre estes valores para cálculo de créditos**, eis que foram excluídos de forma arbitrária, sem observância das normas que regulam a não-cumulatividade do PIS e Cofins;

7. Seja reformado o Despacho Decisório ora guerreado para o fim de reconhecer os créditos da Recorrente de COFINS NÃO-CUMULATIVO no montante de **R\$ 8.660.437,27** referente ao 1ºT/2018 eis que apurados na forma da legislação em vigor e de direito;

8. Determinar que todos os valores de créditos constantes do pedido de ressarcimento sejam atualizados mediante a incidência da SELIC, a partir do período de apuração do crédito em face das disposições das disposições do Decreto nº 2.138/97 e parágrafo 4º do artigo 39 da Lei 9.250/95.”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Da análise do direito creditório, a Autoridade Fiscal deferiu parcialmente os créditos pleiteados e, por sua vez, o Julgador *a quo* deu como improcedente a manifestação de inconformidade, restando a este Colegiado a apreciação sobre as glosas dos créditos sobre despesas com fretes na aquisição de mercadorias sujeitas ao crédito presumido e quanto à atualização monetária sobre o valor do crédito.

Cabe iniciar com as leis de regência das contribuições.

Lei nº 10.637/2002

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

(...);

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de

3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...);

Lei nº 10.833/2003

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

(...);

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

(...);

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

(...).

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...).

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(...).

Como já amplamente conhecido, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22.02.2008, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, sob o rito de recursos repetitivos, que devem ser considerados insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, os custos e despesas que direta e/ou indiretamente são essenciais ou relevantes para a produção dos bens destinados à venda e/ou da prestação dos serviços vendidos.

Consoante à decisão do STJ:

“(...) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

A principal atividade da recorrente é a exploração da indústria e comércio de leite e derivados. Trata-se, portanto, de pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária e que fabricou produtos destinados à alimentação humana.

Nesses exatos termos que serão analisadas as matérias a seguir.

1. Dos serviços utilizados como insumos - fretes de leite *in natura*

A autoridade fiscal procedeu à glosa dos serviços de frete na aquisição de mercadoria sujeita ao crédito presumido (leite *in natura*) sob o entendimento que o crédito só

poderia ser aproveitado na sistemática do presumido, tendo em vista que o acessório segue o principal.

O julgador de piso expôs sua posição no sentido de que o valor de frete integra o custo de aquisição e só pode dar direito a crédito quando as mercadorias adquiridas também são passíveis de creditamento:

“Não há previsão legal específica para o cálculo de créditos da não cumulatividade em relação ao frete pago nas operações de compras.

Entretanto, os incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e os incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, prevêem a hipótese de cálculo de crédito de PIS/Cofins na compra de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumo.

De acordo com o disposto no art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, as despesas com fretes na aquisição de mercadorias integram o custo da aquisição:

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

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

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

(...)

O art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, assim também dispõe:

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.

(...)

Vê-se que a despesa com frete na aquisição de bens não gera crédito do PIS/Cofins por si só, mas sim porque integra o custo da mercadoria revendida e o da matéria prima utilizada. Neste caso, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete na aquisição está relacionada à possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens adquiridos.

(...)

Note-se que embora os dispositivos do RIR não façam alusão a matérias primas (insumos), prevalece na Receita Federal do Brasil o entendimento de que a regra se estende à aquisição de bens utilizados como insumo. Tal posição foi expressa no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018:

155. Outro assunto que também merece destaque é o valor a ser considerado no cálculo do montante do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referente à aquisição de insumos a ser apurado pela pessoa jurídica beneficiária.

156. O § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, estabelecem que, no caso de aquisição de insumos, o “crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota” modal das contribuições “sobre o valor: I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês”. E a Secretaria da Receita Federal do Brasil, desde há muito, tem interpretado que o valor-base do cálculo do montante do crédito é o custo de aquisição do bem conforme definido contabilmente, salvo exceções previstas na legislação tributária.

157. Nesse sentido, limitando a análise aos itens qualificáveis como insumo, verifica-se que a NBC TG 16 (R1), do Conselho Federal de Contabilidade estabelece que:

“11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o 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.” (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.273, de 31 de outubro de 2010)

158. Assim, após a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis)⁷, estão incluídos no custo de aquisição dos insumos geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:

- a) preço de compra do bem;
- b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;
- c) seguro do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;
- d) manuseio no processo de entrega/recebimento do bem adquirido (se for contratada diretamente a pessoa física incide a vedação de creditamento estabelecida pelo inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);
- e) outros itens diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados;
- f) tributos não recuperáveis.

159. Fixadas essas premissas, dois apontamentos acerca do cálculo do montante apurável de créditos com base no custo de aquisição de insumos são muito importantes.

160. A uma, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que:

- a) se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão;
- b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.

Resta claro, portanto, que o frete na aquisição de bens, quando contratado com pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens, pode, em princípio, gerar créditos do PIS/Cofins, pois, nessa situação, ele integra o valor de aquisição daqueles. O crédito apurado sobre os valores pagos a título de frete nas aquisições decorre, no caso, da técnica contábil e fiscal que integra tais despesas ao custo de aquisição do bem.

Note-se que não se considera a despesa com frete como um serviço gerador de crédito independente do produto adquirido, mas, ao contrário, sempre a ele vinculado, uma vez que tal serviço, ou qualquer outra despesa integrante do custo de aquisição, não se caracteriza como “serviço utilizado como insumo”. A despesa com frete não é aplicada no processo produtivo, mas apenas é necessária para que o insumo chegue até a instalação onde será utilizado no processo produtivo. Tal entendimento é anterior ao julgamento efetuado pelo STJ e não foi alterado em decorrência desse julgamento.

Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre o gasto com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados, ou seja, nem todo gasto com frete é capaz de gerar crédito a ser deduzido na apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, mas somente o frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis também de creditamento.

No caso sob análise, o frete advém de aquisições de leite *in natura* (insumo), que compõem a base do crédito presumido. A natureza do crédito relativo ao frete pago segue a mesma natureza do crédito proveniente da aquisição do bem transportado: se os bens adquiridos geraram o direito ao crédito presumido, os dispêndios com os respectivos fretes somente podem gerar o mesmo tipo de crédito.”

Com a devida vênia, possuo entendimento diverso.

A não cumulatividade estabelecida pelas leis de regência possui o condão de eliminar, da geração de crédito, as operações que não estão sujeitas ao pagamento das contribuições, pela premissa fundamental da sistemática da não-cumulatividade, ou seja, o que não incide contribuição, não gera crédito de contribuição.

Entendo que as situações vedadas são as de geração de créditos inexistentes, nas quais bens ou serviços não sujeitos à contribuição possibilitariam desconto de crédito virtual.

De acordo com a minha leitura, daria direito a crédito o valor do serviço de frete adquirido, quando sujeito ao pagamento da contribuição, utilizado no transporte de insumos na atividade agroindustrial, mesmo que estes sujeitam-se ao crédito presumido.

Entendo improcedente, assim, a subsunção efetuada pela decisão recorrida, no sentido de que o produto, submetendo-se ao crédito presumido, “contaminaria” também os serviços a ele associados.

É possível um bem, sujeito à sistemática do crédito presumido, ser objeto de uma operação de transporte tributada pela sistemática da não cumulatividade.

Caso assim fosse entendido, haveria um desequilíbrio ao se excluir, da geração de crédito, as operações de frete na ponta da aquisição de bens utilizados como insumos (entrada), somente sendo passíveis de crédito os fretes na operação de venda (saída), e isso, ao meu ver, seria uma afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Deste modo, entendo que a glosa sobre o crédito com serviço de frete na aquisição de leite *in natura*, contratado junto a pessoa jurídica, deve ser revertida.

2. Do direito à atualização dos créditos pleiteados à taxa SELIC

A recorrente requer que os valores revertidos sejam atualizados mediante a incidência da SELIC, a partir do período de apuração do crédito, consoante com o disposto no Decreto nº 2.138/97 e no art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95.

Sobre o tema, de maneira elucidativa, discorreu o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, no seu voto do Acórdão nº , no julgamento do Processo nº em sessão de, que passo adotar como razões de decidir:

“Quanto à incidência da atualização monetária e pagamento de juros compensatórios sobre o ressarcimento de créditos do PIS e da Cofins, o art. 14 da Lei nº 10.833/2003, que também se aplica ao PIS, vedava-os expressamente, assim dispondo:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

No entanto, posteriormente, o STJ decidiu no julgamento dos REsp nºs 1.767.945, 1.768.060 e 1.768.415, sob a sistemática dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 (Código de Processo Civil), que é devida a correção monetária sobre o ressarcimento de saldos credores de créditos escriturais, quando há resistência do Fisco em deferir o pedido. Ainda, segundo a decisão desse Tribunal Superior, a resistência do Fisco se configura depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias contados da data de protocolo do respectivo pedido de ressarcimento.

A decisão no REsp nº 1.767.945, transitou em julgado na data de 28 de maio de 2020, cuja ementa reproduzimos, a seguir:

TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003/STJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. APROVEITAMENTO ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA 411/STJ. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015.

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes: (a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411/STJ); e (c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).

2. Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do

requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

3. A atualização monetária, nos pedidos de ressarcimento, não poderá ter por termo inicial data anterior ao término do prazo de 360 dias, lapso legalmente concedido ao Fisco para a apreciação e análise da postulação administrativa do contribuinte. Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária, sob o argumento de estar opondo "resistência ilegítima" (a que alude a Súmula 411/STJ). Ora, nenhuma oposição ilegítima se poderá identificar na conduta do Fisco em servir-se, na integralidade, do interregno de 360 dias para apreciar a pretensão ressarcitória do contribuinte.

4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

5. Precedentes: EREsp 1.461.607/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Rel. p/ Acórdão Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, DJe 1º/10/2018; AgInt no REsp 1.239.682/RS, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 13/12/2018; AgInt no REsp 1.737.910/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 28/11/2018; AgRg no REsp 1.282.563/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 16/11/2018; AgInt no REsp 1.724.876/PR, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 07/11/2018; AgInt nos EDcl nos EREsp 1.465.567/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 06/11/2018; AgInt no REsp 1.665.950/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 25/10/2018; AgInt no AREsp 1.249.510/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 19/09/2018; REsp 1.722.500/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/11/2018; AgInt no REsp 1.697.395/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 27/08/2018; e AgInt no REsp 1.229.108/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/04/2018.

6. TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)".

7. Resolução do caso concreto: recurso especial da Fazenda Nacional provido.

Essa mesma ementa foi utilizada nas decisões dos REsp nºs 1.768.060 e 1.768.415 que foram julgados no mesmo dia. Ambos os julgamentos trataram de pedidos de ressarcimento de créditos presumidos do PIS e da Cofins da agroindústria, assim ementados:

"6. TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)"

Ressaltamos ainda que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) levando-se em conta as decisões do STJ e o Parecer PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho 2021, já atualizou o SIEF para aplicar os juros compensatórios, à taxa Selic, sobre os pedidos de ressarcimento do PIS e da Cofins depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias contados da data de protocolo do respectivo pedido, nos termos da Nota Técnica Codar nº 22/2021, data de 30/06/2021."

Portanto, deve-se reconhecer o direito à atualização monetária do ressarcimento deferido, considerando-se o termo inicial somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Conclusão

Do acima exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para (1) reverter a glosa sobre o crédito com serviço de frete na aquisição de leite *in natura* e (2) reconhecer o direito à atualização monetária, pela taxa Selic, do ressarcimento deferido, após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe