



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720397/2018-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.809 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2021
Recorrente C&A MODAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

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.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

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 10.637/2003, 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.

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 n.º 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por maioria de votos, para manter a exigência fiscal quanto ao item “frete entre o centro de distribuição e as lojas”. Vencidos os Conselheiros Maysa de Sá Pittondo Deligne (relatora), Cynthia Elena de Campos e Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado) que cancelavam a exigência fiscal neste ponto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares; (ii) por unanimidade de votos quanto aos demais itens.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo (Presidente), Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado) e Thaís de Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges (suplente convocado). Ausente a Conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado).

Fl. 3 do Acórdão n.º 3402-009.809 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.720397/2018-15

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a cobrança de PIS e COFINS em razão do indevido aproveitamento de crédito da não cumulatividade das contribuições, sobre determinadas despesas aferidas pela pessoa jurídica, por não se enquadrarem no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Como indicado no Termo de Verificação Fiscal:

4.1. Da Apuração das Contribuições

4.1.1. No Termo de Início do Procedimento Fiscal, foram solicitados:

4.1.1.1. Detalhes dos valores utilizados como créditos, com informações da conta contábil, descrição/nome das contas, valor do crédito utilizado e justificativa para a sua utilização como crédito; e

4.1.1.2. Planilha de apuração do PIS e da COFINS.

4.1.2. Em resposta, foram apresentadas planilhas abaixo:

4.1.2.1. Apuração do PIS e da COFINS (Doc 1): na qual constam os valores totalizados por mês relativos à composição da base de cálculo; e valores relativos aos tipos de créditos conforme relacionado no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

4.1.2.2. Arquivo de Planilhas com lançamentos contábeis que compõe o valor de crédito relativo a aquisição de bens adquiridos para revenda (Doc 1). O arquivo está composto com informações relativas a Bens Adquiridos no Mercado Nacional, Bens para Revenda Importados, Frete na Aquisição de Mercadorias para Revenda e Devoluções de Compras, compondo dessa forma o crédito previsto no inciso I do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

4.1.2.3. Arquivo de Planilhas denominado Outros Créditos (Doc 1), no qual foram relacionados os lançamentos contábeis para a composição dos créditos relativos a Bens Utilizados como Insumos, Serviços Utilizados como Insumos, Energia Elétrica, Aluguel de Imóveis, Aluguel de Máquinas e Equipamentos, Despesas com Armazenagem e Frete e Encargos com Amortização de Benfeitorias em Imóveis de Terceiros.

4.1.2.4. Devolução de Vendas (Doc 1): com lançamentos contábeis relativos a devolução de vendas de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros

4.1.3. Com base nas informações das planilhas, verificou-se que a empresa, quando da apuração do PIS e da COFINS, considerou como crédito algumas despesas e gastos com aquisições cujo fato gerador não está previsto no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. São elas:

4.1.3.1. Aquisição de cabides

4.1.3.2. Aquisição de embalagens

4.1.3.3. Taxa de Administração de Cartões de Crédito

4.1.3.4. Despesas com Publicidade e Propaganda (catálogos, televisão, jornal, contratos exclusivos e rádio)

4.1.3.5. Frete entre o Centro de Distribuição e as Lojas

4.1.3.6. Mão de Obra Terceirizada

(...)

6. Da Impossibilidade do Creditamento das Despesas com Aquisição de Cabides e Embalagens, Despesas com Taxa de Administração de Cartão de Crédito, Propaganda e Publicidade, Frete de Transferência e Mão de Obra Temporária

6.1. Pelo exposto:

6.1.1. A aquisição dos cabides se destina a operacionalizar a atividade fim da empresa. São inicialmente entregues aos seus fornecedores, que entregam seus produtos já nos cabides. O produto que será destinado à revenda é transportado com o cabide para os centros de distribuição, e posteriormente é encaminhado para as lojas. Conforme informado pelo contribuinte, o cabide pode ou não ser entregue na venda. **Em resposta a questionamento feito no Termo de Intimação nº 1, informou que o valor foi considerado como crédito como insumo. Pela situação descrita, não se trata de um bem adquirido para a revenda, visto que o seu objetivo é facilitar o transporte e a exposição do produto destinado à venda. Apesar da relevância e essencialidade do item (cabide) para que a empresa possa executar sua atividade fim, o cabide não altera o produto final em suas características,** não agrega algum valor, servindo tão somente para o transporte, a acomodação e exposição dos produtos. A situação não está prevista no inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e não se enquadra no conceito de insumo dado pela IN SRF nº247/2002, artigo 66, parágrafo 5º, bem como no conceito dado pela IN SRF nº 404/2004, artigo 8º, parágrafo 4º.

6.1.2. Conforme informado pelo contribuinte, as embalagens referem-se a sacolas e caixas entregues ao cliente juntamente com a mercadoria adquirida. Informou ainda que para o seu entendimento considerou jurisprudência do CARF e do STJ, que vem considerando como insumo todo material que seja relevante e essencial para a atividade empresarial. **Apesar da essencialidade dos referidos itens, as aquisições de embalagens não foram consideradas insumos no presente procedimento fiscal. A situação não está prevista no inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e não se enquadra no conceito de insumo dado pela IN SRF nº247/2002, artigo 66, parágrafo 5º, bem como no conceito dado pela IN SRF nº 404/2004, artigo 8º, parágrafo 4º. De acordo com a Solução de Consulta COSIT nº 99026/2017, as embalagens utilizadas para viabilizar o transporte de mercadoria não configuram insumos para os fins previstos no artigo 3º, inciso II da Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pois não são utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda.**

6.1.3. O creditamento da taxa de administração de cartão não está prevista no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e a despesa não se enquadra no conceito de insumo dado pela IN SRF nº247/2002, artigo 66, parágrafo 5º, bem como no conceito dado pela IN SRF nº 404/2004, artigo 8º, parágrafo 4º. Conforme o Ato Declaratório Interpretativo RFB número 36/2011, **o pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.**

6.1.4. **Não é permitido o creditamento de despesas com publicidade e propaganda para venda dos produtos, visto que não há previsão no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e a despesa não se enquadra no conceito de insumo dado pela IN SRF nº247/2002, artigo 66, parágrafo 5º, bem como no conceito dado pela IN SRF nº 404/2004, artigo 8º, parágrafo 4º.** Existem diversas soluções de consulta sobre o assunto, porém serão citadas somente as mais recentes. De acordo com a Solução de Consulta DISIT/SRRF07 N.º 7020/2016, a pessoa jurídica que realiza despesas com publicidade e propaganda para venda dos produtos que industrializa e/ou comercializa não faz jus à apropriação de créditos do PIS/Pasep sobre essas despesas, por falta de previsão legal. **De acordo com a Solução de Consulta COSIT N.º 99095/2017, no caso de pessoa jurídica que se dedica à atividade comercial, não dá direito à apuração de créditos com base no inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, a contratação de serviços de agências de publicidade e**

propaganda, haja vista não configurarem insumos consumidos ou aplicados na prestação de serviços.

6.1.5. Com relação ao frete registrado como crédito na EFD-Contribuições, temos que as únicas despesas com fretes com direito a crédito são as ocorridas nas operações de vendas e mesmo assim quando o ônus for suportado pelo vendedor. O creditamento de despesas com frete de transferência não está previsto no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e não se enquadra no conceito de insumo dado pela IN SRF nº 247/2002, artigo 66, parágrafo 5º, bem como no conceito dado pela IN SRF nº 404/2004, artigo 8º, parágrafo 4º. **Conforme Solução de Consulta COSIT Nº 226/2014, por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos entre os estabelecimentos da mesma empresa não geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS e da Cofins.**

6.1.6. A Solução de Divergência número 29, de 26/10/2017, trata especificamente da possibilidade de creditamento de dispêndios com a contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária aplicada diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros. A empresa apresentou contratos para comprovar a regularidade da contratação do trabalhador temporário nos termos da Lei número 6.019/1974, bem como comprovação de que os trabalhadores foram aplicados na atividade fim da empresa. **Porém, não se encontrou na legislação permissão para o creditamento da referida despesa para empresas comerciais.** As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não traz a despesa com contratação de mão de obra temporária como despesa passível de creditamento. Tal possibilidade é tratada em diversas soluções de consulta, sendo a permissividade pacificada na Solução de Divergência 29/2017, e neste, o creditamento da despesa é permitida desde que o trabalho temporário seja aplicado diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros. As empresas que atuam no ramo do comércio não foram abrangidas por essa decisão. Portanto não se aplica à empresa fiscalizada.

6.2. Conforme Solução de Consulta DISIT/SRRF07 Nº 7020/2016, as hipóteses de apropriação de créditos para apuração do PIS e da COFINS não são exemplificativas. Ao contrário, são exaustivamente estabelecidas pela Lei, não cabendo sua ampliação por analogia ou por interpretação extensiva.

6.3. A Solução de Consulta Interna nº 2 – Cosit, de 12/02/2015 reforça esse entendimento sobre o conceito de insumo:

“4.3 Basicamente, os créditos admissíveis encontram-se descritos no art. 3o da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3o da Lei nº 10.833, de 2003, citados pela Consultante. Mas, para admitir créditos não basta que a despesa efetuada pela empresa seja essencial ou imprescindível às suas atividades: há que se amoldar às hipóteses antes mencionadas, posto que exaustivamente previstas pelas Leis de regência.”

6.4. Conforme jurisprudência transcrita, são permitidos os créditos de PIS e Cofins apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação. E as Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004 admitem como insumos os bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos.

Isso não significa que se possa caracterizar como insumo todos os elementos, inclusive os indiretos, necessários à produção de produtos e serviços; não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado.

6.5. Diante do exposto, os valores registrados como créditos na apuração do PIS e da COFINS, informados na EFD Contribuições, relativos a aquisição de cabides, aquisição de embalagens, taxa administrativa de cartão de crédito, despesa com propaganda e publicidade, frete de transferência e mão de obra temporária serão objeto de glosa, por inexistir previsão legal que permita a exclusão como crédito desses valores na apuração do PIS e da COFINS.

6.6. Fundamentação Legal

- Constituição Federal, art. 195, § 12
- Lei n.º 10.637, de 30/12/1992, art. 3º, inciso II
- Lei n.º 10.833, de 29/12/2003, art. 3º, inciso II
- Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21/11/2002, art. 66 (alterada pela IN SRF n.º 358, de 9/9/2003)
- Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12/3/2004, art. 8º, § 4º
- Solução de Consulta DISIT/SRRF 04, número 42 de 28/05/2013:
- Solução de Consulta DISIT/SRRF 09, número 176 de 06/09/2012:
- Solução de Consulta COSIT n.º 99026, de 16/02/2017:
- Ato Declaratório Interpretativo RFB número 36, de 16/02/2011
- Solução de Consulta DISIT/SRRF07 N.º 7020, de 17/10/2016
- Solução de Consulta COSIT N.º 99095, de 14/08/2017:
- Solução de Consulta DISIT/SRRF08 N.º 60, de 13/03/2013:
- Solução de Consulta DISIT/SRRF08 N.º 137, de 14/06/2013
- Solução de Consulta DISIT/SRRF10 N.º 106, de 09/09/2010
- Solução de Consulta COSIT N.º 226, de 20/08/2014
- Solução de Divergência n.º 29 – Cosit, de 26/10/2017 (e-fls. 1.521/1.524)

Ao final conclui a fiscalização:

7. Da Lavratura do Auto de Infração e Da Apuração dos Valores Principais

7.1. **Os valores registrados como créditos relativos a aquisição de cabides, aquisição de embalagens, taxa administrativa de cartão de crédito, despesa com propaganda e publicidade, frete de transferência e mão de obra temporária foram objeto de glosa no presente procedimento de fiscalização,** e foi lavrado o respectivo auto de infração, número 19515.720397/2018-15, cujo valor do tributo será decorrente da aplicação das alíquotas de 1,65% para apuração do valor relativo a PIS e 7,6% para apuração da COFINS sobre a totalidade desses valores considerados indevidamente como créditos na apuração das referidas contribuições sociais no ano calendário de 2014.

7.2. Foram considerados como Base de Cálculo os valores de despesas com aquisição de cabides, aquisição de embalagens, taxa administrativa de cartão de crédito, propaganda e publicidade, frete de transferência e mão de obra temporária, cujos valores foram registrados no bloco F100 da EFD-Contribuições. As aquisições de cabides e de

material de embalagem foram classificadas como “aquisição de bens para revenda”. Taxa de administração de cartão, despesa com propaganda e publicidade, frete de transferência e mão de obra temporária foram classificadas como “aquisição de serviços utilizados como insumo”. (e-fl. 1.525 - grifei)

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação Administrativa, julgada improcedente pelo acórdão da DRJ assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: i) aquisição de cabides; ii) aquisição de embalagens; iii) taxa administrativa de cartão de crédito; iv) despesa com propaganda e publicidade; v) frete de transferência; e vi) mão de obra temporária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: i) aquisição de cabides; ii) aquisição de embalagens; iii) taxa administrativa de cartão de crédito; iv) despesa com propaganda e publicidade; v) frete de transferência; e vi) mão de obra temporária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NULIDADE. Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido (e-fls. 3.240/3.241)

Intimada desta decisão em 01/04/2019 (e-fl. 3.285), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 25/04/2019 (e-fls. 3.287 e ss.) alegando, em síntese:

(i) nulidade da r. decisão recorrida face:

(i.1) a alteração de critério jurídico do lançamento, em violação ao art. 146, do CTN, vez que as Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004 nos quais a fiscalização se baseou foram declaradas ilegais pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo;

(i.2) ausência de análise os fundamentos e documentos apresentados pela empresa em sua impugnação;

(ii) a nulidade do Auto de Infração em razão da falta de fundamentação legal face a declaração de ilegalidade das instruções normativas n.º 247/2002 e 404/2004;

(iii) no mérito, a possibilidade da empresa se apropriar dos créditos de PIS e COFINS como insumo para o exercício de suas atividades, evidenciando peculiaridades em seu processo de venda de mercadorias, que não se caracteriza como a simples revenda vez que as empresas produzem as mercadorias com a marca e as especificações trazidas pela loja. Ademais, a pessoa jurídica igualmente se dedica à prestação de serviços relacionados a cartões de crédito e débito, de emissão própria ou de terceiros. Enquadra todas as despesas dentro da linha de bens utilizados como insumos.

Em seguida, os autos foram direcionados a esse Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido. Adentra-se a seguir em cada uma das discussões invocadas pela empresa em seu Recurso Voluntário.

I – DAS ALEGAÇÕES DE NULIDADE PELA ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS N.º 247/2002 E 404/2004 E PELA NÃO ANÁLISE DOS ARGUMENTOS DE DEFESA

Preliminarmente, sustenta a Recorrente a nulidade do Auto de Infração e da r. decisão recorrida face a declaração de ilegalidade das instruções normativas n.º 247/2002 e 404/2004, sendo que a r. decisão recorrida teria procedido com a alteração de critério jurídico para vedar a tomada de crédito de insumos a ela na condição de empresa comercial/varejista, em contrariedade ao art. 146, do CTN.

Atentando-se para o relatório fiscal, observa-se que a fiscalização não se respaldou exclusivamente na expressão das Instruções Normativas mencionadas como aduz a Recorrente, fundamentando-se, em especial, na redação do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 para entender que os itens específicos não poderiam ser admitidos como insumos e que a atividade da pessoa jurídica não estaria respaldada na previsão legal.

Com efeito, ao contrário do que afirma a Recorrente, para afastar os créditos de serviços e bens utilizados como insumos pela empresa, a fiscalização traz um fundamento geral na Solução de Consulta DISIT/SRRF 04 n.º 42 de 28/05/2013 transcrita no Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 1.510), no sentido de que **não cabe o crédito de insumo para a atividade comercial, somente para as pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviço**. Com isso, esse critério jurídico não foi introduzido tão somente pela r. decisão recorrida, tratando-se de elemento de direito que consta da motivação do Auto de Infração, como se vislumbra do TVF.

Inclusive, a impossibilidade da tomada de crédito pelo fato da pessoa jurídica ser uma pessoa jurídica que se dedica a atividade comercial foi expressamente identificado pela fiscalização especificamente para a glosa das despesas com embalagens (- *“pois não são utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda”* - item 6.1.2 do TVF transcrito no relatório), publicidade e propaganda (*“haja vista não configurarem insumos consumidos ou aplicados na prestação de serviços”* - item 6.1.4 do TVF transcrito no relatório) e da mão de obra temporária (*“não se encontrou na legislação permissão para o creditamento da referida despesa para empresas comerciais”* - item 6.1.6 do TVF transcrito no relatório).

Quanto às taxas de administração de cartão de crédito, a fiscalização indica apenas a falta de previsão legal (item 6.1.3 do TVF transcrito no relatório), mas evidencia no item 4.4. do TVF que essas taxas são pagas apenas quando da venda com cartão de crédito ou débito na atividade comercial:

4.4. Da Taxas de Administração de Cartões de Créditos

4.4.1. Conforme se verificou nas planilhas relativas a serviços utilizados como insumos (Doc 1), a empresa se creditou de valores pagos a título de Taxa de Administração de Cartão de Crédito, cujos valores foram escriturados nas contas 411647 (TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTAO TERCEIROS) e 411648 (TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTAO PL). Na EFD Contribuições, os valores foram informados no bloco F100

4.4.2. Tal taxa trata-se de percentual cobrada sobre o valor da venda efetuada com o cartão de débito ou crédito. Dessa forma, **quando e empresa recebe o valor da venda com cartão de débito ou com cartão de crédito, essa taxa é descontada pela credenciadora. Essas taxas variam entre as credenciadoras conforme se verificou nos contratos apresentados pela empresa** (Doc 4). (e-fl. 1.505 - grifei)

Com isso, a justificativa geral trazida pela fiscalização quanto a atividade de varejo igualmente se aplica para esta glosa

Para os outros itens identificados como insumos pela pessoa jurídica, outras razões foram identificadas pela fiscalização por igualmente serem passíveis de serem enquadradas em outros incisos do mencionado art. 3º das leis. Quanto às despesas de aquisições dos cabides, a fiscalização busca indicar que essas despesas não se enquadram dentro do item de *“bem adquirido para revenda”* sendo que, *“apesar da relevância e essencialidade do item (cabide) para que a empresa possa executar sua atividade fim, o cabide não altera o produto final em suas características”* (item 6.1 do TVF transcrito no relatório)

E quanto aos fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica, a fiscalização busca afastar que esse creditamento não é possível como insumo nem por incluir na previsão do inciso IX do referido dispositivo legal como *“operação de venda de*

mercadorias", se fundamentando na Solução de Consulta COSIT Nº 226/2014 segundo a qual "por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos entre os estabelecimentos da mesma empresa não geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS e da Cofins" (item 6.1.5 do TVF transcrito no relatório)

Em sua Impugnação, a empresa em todo momento busca garantir à empresa comercial a possibilidade de creditamento, afirmando expressamente em sua defesa:

79. Como será melhor explorado nessa Impugnação, a atividade preponderantemente desenvolvida pela Impugnante é de cunho comercial, traduzida na venda de produtos em geral, como roupas femininas e masculinas, joias, e outros.

80. Ademais, a atividade comercial desenvolvida pela Impugnante não se traduz na mera compra e venda de mercadorias, uma vez que também exerce diversos serviços agregados à sua atividade, realizados em prol do consumidor, como a organização, desenvolvimentos e estudos de racionalização do trabalho em centros comerciais ou outros estabelecimentos todos destinados a atender as necessidades do consumidor.

81. Assim, da disposição legal transcrita acima, nota-se que os bens ou serviços qualificados como insumos da atividade desenvolvida pela empresa geram direito de crédito de PIS e COFINS. (e-fl. 1.558)

E esse argumento foi enfrentado na r. decisão recorrida, na qual a autoridade julgadora *a quo* busca evidenciar que o fundamento geral trazido pela fiscalização quanto à negativa de crédito para a atividade varejista seria aplicável para todos os itens glosados, indicando que este entendimento não teria sido objeto de análise no julgamento do repetitivo Resp n.º 1.221.170/PR, que reconhece o crédito apenas na prestação de serviço ou no processo produtivo:

No presente caso, a Contribuinte afirma que a decisão do STJ no julgamento no REsp 1.221.170/PR lhe favorável e aplicável. **Contudo, à vista da atividade comercial da empresa, não se vislumbra a aplicação do conceito de insumo advindo da referida decisão, conforme se verá à frente.**

(...)

Como já se disse, tais disposições se aplicam à Contribuição ao PIS/Pasep em face de previsões análogas expressas na Lei n.º 10.637, de 2002, ou por força do art. 15 da Lei n.º 10.833, de 2003, antes transcrito.

Como se vê, não é somente a característica de essencialidade ou indispensabilidade da despesa ou gasto para a atividade da pessoa jurídica que proporcionará o direito ao crédito. É necessário que tal despesa ou gasto se amolde às hipóteses legais.

Muito embora a Impugnante se refira insistentemente a "insumos", fato é que sua atividade — Comércio Varejista — não admite a apuração de créditos sobre insumos: das dez hipóteses elencadas no caput do art. 3º, antes transcrito, somente a do inciso II é a que menciona "insumos". Entretanto, é dirigida especificamente para as atividades de prestação de serviços e de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (indústria).

A hipótese legal que visa à atividade da Contribuinte é nitidamente a do inciso I do art. 3º: bens adquiridos para revenda.

A própria Interessada assim identificou as suas atividades:

(a) O comércio de produtos de varejo em geral, inclusive comércio eletrônico, por qualquer meio (telefone, internet, catálogo, e etc.), de vestuário tais como, mas não exclusivamente roupas femininas, masculinas, infantojuvenis, calçados, bolsas, acessórios; artigos de cama, mesa, banho, tecidos, artigos e artefatos de armário; artigos de couro e peles; óculos, lentes de contato. Artigos esportivos e de viagem, bijuterias e objetos de adorno em geral; metais preciosos e semi preciosos, pedras e jóias, preciosas ou não; produtos de perfumaria de toucador e cosméticos; brinquedos e artigos recreativos, em geral; produtos de decoração; produtos de limpeza e higiene doméstica e pessoal; aparelhos elétricos, eletrônicos, eletrodomésticos, inclusive celulares, disco, CDs, DVDs aparelhos de fotografia, filmagem, relógios; materiais de papelaria e livraria em geral e impressos de todos os tipos, bem como demais produtos típicos de lojas de departamento;

(b) a importação e exportação dos bens e produtos acima mencionados;

(c) a **prestação de serviços relacionadas a cartão de crédito e de débito de qualquer modalidade, de emissão própria ou de terceiros**, e quaisquer atividades principais, acessórios ou correlatas a estes serviços;

(d) **a prestação, intermediação e agenciamento de serviços financeiros**, tais como vendas financiadas, empréstimos pessoais, previdência privada, títulos de capitalização, carretagem de seguros, venda de garantia estendida, correspondente bancário, recargas de celulares, e atividades correlatas;

(e) a prestação de serviços de intermediação na habilitação e recarga de linhas telefônicas da rede móvel, operadas por terceiros;

(f) a prestação de serviços de intermediação, agenciamento e promoção para a distribuição de seguros, títulos de capitalização e produtos correlatos de sociedades seguradoras e quaisquer terceiros que detenham tais produtos, que será feita por meio de empresa corretora de seguro, quando for o caso, nos termos da regulamentação SUSEP (Superintendência de Seguros Privados) e do CNSP (Conselho Nacional de Seguros Privados, e;

(g) a participação em outras sociedades, nacionais ou estrangeiras, a qualquer título.

Verifica-se que o Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil concluiu pela impossibilidade do creditamento das despesas com aquisição de cabides e embalagens, despesas com taxa de administração de cartão de crédito, propaganda e publicidade, frete de transferência e mão de obra temporária.

Além disso, **tais despesas foram todas efetivamente realizadas nas atividades de vendas de produtos no varejo em geral, subsumindo-se à atividade narrada pela Interessada na letra "a", acima transcrita de sua peça recursal.**

Assim caracterizadas as despesas glosadas pela Autoridade Fiscal, que se referem a sua atividade de comércio varejista não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, haja vista que as hipóteses previstas nesses dispositivos são destinadas a pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. (e-fls. 3.269/3.272 - grifei)

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. Todos os

itens seriam bens utilizados como insumos pela empresa na atividade comercial, para a qual não haveria respaldo para o crédito.

Especificamente quanto ao item da taxa de administração de cartão de crédito, a própria pessoa jurídica desenvolveu em sua Impugnação que essas despesas são essenciais para a atividade de vendas por ela desenvolvida (vide item V.2.A da Impugnação – e-fls. 1.572/1.579), não desenvolvendo naquela oportunidade se essas despesas estariam relacionadas às atividades de prestação de serviços de cartões de crédito (item b do Contrato social transcrito na r. decisão recorrida)

Na forma como desenvolvido pela fiscalização, entendo que não há nulidade da autuação, vez que as Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004 não foram o único fundamento trazido pela fiscalização para as glosas perpetradas. Além de se fundamentar no art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10/833/2003, a fiscalização ainda se respalda em soluções de consultas proferidas, desenvolvendo a inaplicabilidade do referido dispositivo legal e da correspondente previsão de créditos sobre insumos para a atividade principal da pessoa jurídica (o comércio/varejo).

E ao confirmar o raciocínio traçado pela fiscalização (do descabimento do crédito para a varejista), a r. decisão recorrida não inovou na motivação, não incorrendo na violação ao art. 146, do CTN aduzida pela Recorrente. A decisão *a quo* confirma o entendimento fiscal pela impossibilidade de tomada de crédito na atividade comercial, indicado especificamente para algumas glosas, mas trazido de forma geral pela fiscalização, entendendo que seria aplicável para todas as glosas identificadas pela fiscalização, sem o respaldo exclusivo nas Instruções Normativas.

Inclusive, por entender que as glosas consideraram a própria atividade comercial desenvolvida pela pessoa jurídica, sem considerar outras atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica, que a r. decisão recorrida não adentra na documentação trazida pela pessoa jurídica em sua Impugnação que busca evidenciar que os itens são essenciais ou relevantes à sua atividade (repita-se comercial/varejista).

A r. decisão e a autuação estão, portanto, devidamente motivadas, não se respaldando exclusivamente nas previsões consideradas ilegais das instruções normativas (como será adiante melhor tratado) e enfrentando os argumentos trazidos pela pessoa jurídica quanto à possibilidade de tomada de crédito de insumo pela atividade comercial, inexistindo vício passível de ser reconhecido nessas decisões com fulcro no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72.

Cabe, portanto, ser negado provimento ao Recurso quanto às preliminares de nulidade da autuação e da r. decisão recorrida.

II - O FUNDAMENTO QUANTO A IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO DE INSUMO NAS ATIVIDADES COMERCIAIS

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. O exercício da atividade comercial é incontestável no presente processo, sendo uma das atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica conforme seu Contrato Social, reconhecida como sua atividade principal no Recurso Voluntário:

OBJETO SOCIAL

3. O objeto social compreende:

(a) O comércio de produtos de varejo em geral, inclusive comércio eletrônico, por qualquer meio (telefone, internet, catálogo, e etc.), de vestuário tais como, mas não exclusivamente roupas femininas, masculinas, infantojuvenis, calçados, bolsas, acessórios; artigos de cama, mesa, banho, tecidos, artigos e artefatos de armarinho; artigos de couro e peles; óculos, lentes de contato. Artigos esportivos e de viagem, bijuterias e objetos de adorno em geral; metais preciosos e semi preciosos, pedras e jóias, preciosas ou não; produtos de perfumaria de toucador e cosméticos; brinquedos e artigos recreativos, em geral; produtos de decoração; produtos de limpeza e higiene doméstica e pessoal; aparelhos elétricos, eletrônicos, eletrodomésticos, inclusive celulares, disco, CDs, DVDs aparelhos de fotografia, filmagem, relógios; materiais de papelaria e livreria em geral e impressos de todos os tipos, bem como demais produtos típicos de lojas de departamento;

(b) a importação e exportação dos bens e produtos acima mencionados;

(c) a **prestação de serviços relacionadas a cartão de crédito e de débito de qualquer modalidade, de emissão própria ou de terceiros**, e quaisquer atividades principais, acessórios ou correlatas a estes serviços;

(d) **a prestação, intermediação e agenciamento de serviços financeiros**, tais como vendas financiadas, empréstimos pessoais, previdência privada, títulos de capitalização, carretagem de seguros, venda de garantia estendida, correspondente bancário, recargas de celulares, e atividades correlatas;

(e) a prestação de serviços de intermediação na habilitação e recarga de linhas telefônicas da rede móvel, operadas por terceiros;

(f) a prestação de serviços de intermediação, agenciamento e promoção para a distribuição de seguros, títulos de capitalização e produtos correlatos de sociedades seguradoras e quaisquer terceiros que detenham tais produtos, que será feita por meio de empresa corretora de seguro, quando for o caso, nos termos da regulamentação SUSEP (Superintendência de Seguros Privados) e do CNSP (Conselho Nacional de Seguros Privados, e;

(g) a participação em outras sociedades, nacionais ou estrangeiras, a qualquer título. (e-fl. 194/195)

Com efeito, a Recorrente é pessoa jurídica com notória representação no campo comercial, não se ignorando que se trata de uma atividade complexa de venda de mercadorias, inclusive de produtos com a própria marca, que segundo informado pela pessoa jurídica são produzidos por terceiros (industrialização por encomenda). Mas, ainda que não se trate de uma simples compra e venda, a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica é comercial, de venda de mercadorias para consumidores.

No meu entender particular¹, para garantir a coerência² e dar efetividade ao princípio da não cumulatividade, o legislador ordinário não poderia ter se valido de restrições e deveria ter assegurado o creditamento de todas as despesas incorridas na atividade empresarial para auferir a receita (fato tributado pelas contribuições). Já tive a oportunidade de me manifestar

¹ Já externado anteriormente neste Conselho, conforme Acórdão 3402-003.172, de julho/2016.

² ÁVILA, Humberto. O "postulado do legislador coerente" e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11. p. 180.

sobre esta questão na seara doutrinária, entendendo que ao apresentar um rol taxativo de créditos, a legislação do PIS e da COFINS culminou em efetivo efeito cumulativo, contrário à finalidade da não cumulatividade³.

Contudo, inegável que a lei em vigor trouxe limites, com um rol taxativo de despesas passíveis de creditamento e 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 Conselho⁴.

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.

Essa foi o entendimento consignado pela 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. Adoto aqui as razões de decidir daquele acórdão, em conformidade com o art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/99:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

³ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Competência tributária residual e as contribuições destinadas à Seguridade Social. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 296

⁴ "Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de

Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)"

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 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 creditamento 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 determinado 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 decisor do STJ, nenhum deles, reconhece dispêndio a título de insumo para as empresas comerciais, mas sim para aquelas expressamente autorizadas pelas Leis de regência: "produção ou fabricação" e "prestação de serviços". Nesse sentido, Acórdão nº 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)

Com efeito, a atividade de revenda de mercadorias possui creditamento próprio assegurado pelo inciso I do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, não sendo aplicável, a esta atividade, a previsão do inciso II deste dispositivo.

Sob esta perspectiva, entende-se descabido 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 cabides, embalagens, publicidade e propaganda, taxas de administração de cartão de crédito e mão de obra temporária).

Especificamente quanto às despesas com cabides, a Recorrente em qualquer momento evidencia se essas despesas poderiam igualmente se enquadrar no inciso próprio da

atividade comercial (inciso I como mencionado acima), sustentando em sua defesa exclusivamente que essas despesas seriam insumos.

Quanto às despesas de taxas de administração de crédito, a Recorrente apenas afirma em sua defesa, de forma geral (item 247 do Recurso), que igualmente presta serviços “*relacionadas a cartão de crédito e de débito de qualquer modalidade, de emissão própria ou de terceiros*” como indicado em seu contrato social. Não enfrenta, contudo, a premissa trazida pela fiscalização de que essas despesas são relacionadas apenas à atividade comercial, sendo pagas “*quando e empresa recebe o valor da venda com cartão de débito ou com cartão de crédito*” (e-fl. 1.505)

De fato, atentando-se para os Balancetes do período de 2014 (e-fls. 365/666), confirma-se que a Recorrente aferiu receitas com prestações de serviços. Contudo, a Recorrente não evidencia se as taxas de administração de cartões foram pagas como uma despesa essencial ou relevante **para as prestações de serviço** (de financiamento ou para a emissão dos cartões próprios de crédito e débito indicados no contrato social). Pelo contrário, em sua defesa a Recorrente em todo momento busca evidenciar que essa despesa se mostrou essencial **para a atividade de venda de mercadorias**. Nos termos recursais:

234. Nesse contexto, as taxas cobradas pelas administradoras de cartões da Recorrente, como bem pontuou a d. Autoridade Fiscal, são fruto dos serviços prestados pelas empresas que administram a operação de cartões de crédito e débito.

235' Todavia, a d. Autoridade Fiscal não se atentou ao fato de que as atividades prestadas pelas administradoras de cartões de crédito e débito são, em verdade, prestação de serviços; tivesse se atentado a este fato, não teria procedido com a autuação da Recorrente, pois **os dispêndios aqui analisados se caracterizam como serviços relevantes e essenciais à sua atividade-fim** e, portanto/ geram direito ao desconto de créditos de PIS e COFINS nos termos dos arts. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. (e-fl. 3338 - grifei)

251 No presente caso, a análise quanto à essencialidade dos serviços de cartões de crédito repousa na identificação de **elementos presentes na caracterização do mercado nacional, bem como na forma como se estruturam as vendas da Recorrente**.

252. Dessa forma, a Recorrente passa a demonstrar a seguir a necessidade que se reconheça a essencialidade das despesas relacionadas às tarifas pagas às administradoras e operações de cartões de crédito e/ou débito.

253. Para tanto, primeiramente serão trazidos comentários acerca da participação que os cartões possuem no comércio em geral, **segundo-se de considerações acerca da estrutura das vendas da própria Recorrente e da participação dos pagamentos por meio de cartões de crédito e/ou débito**. (e-fls. 2241 - grifei)

Com isso, inexistente alegação concreta da Recorrente no sentido de que as taxas de administração seriam despesas essenciais ou relevantes à atividade de prestação de serviço por ela prestada. Pelos termos das defesas apresentadas pelo sujeito passivo, essas despesas são essenciais e relevantes para aferir as receitas de vendas (fruto da atividade comercial que, como dito, não está sujeita ao crédito de insumo).

E aqui frise-se que a pretensão da Recorrente de ver afastada a aplicação do dispositivo legal à luz do princípio da isonomia/capacidade contributiva não encontra guarida nessa seara administrativa, vez que a discussão de inconstitucionalidade de dispositivos normativos é vedada pela Súmula CARF n.º 2, bem aplicada pela r. decisão recorrida ao presente caso:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nesse sentido, cabe ser negado provimento ao Recurso Voluntário para que seja mantida a autuação quanto aos itens aquisição de cabides, aquisição de embalagens, taxa de administração de cartões de crédito, despesas com publicidade e propaganda (catálogos, televisão, jornal, contratos exclusivos e rádio) e mão de obra terceirizada.

A única despesa que é passível de se enquadrar em dispositivo distinto do crédito de insumos é o frete pago para a transferência de produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica (item frete entre o centro de distribuição e as lojas), passível de crédito com fulcro no inciso IX do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, como se passa a delinear a seguir.

II – FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA

Neste ponto, a fiscalização glosou o crédito por entender que não pode se enquadrar no dispositivo de insumo e que o crédito somente é cabível nas operações de venda de mercadorias e não quando da transferência de produtos entre os estabelecimentos da pessoa jurídica.

Essa questão vem sendo julgada de forma reiterada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido da plena possibilidade da tomada de crédito na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, como se depreende, a título exemplificativo, do Acórdão 9303-010.123 de 11/02/2020:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 (...)

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003. (grifei)

O voto da Redatora Designada neste item, Conselheira Vanessa Marini Cecconello, identifica com clareza que se trata de um posicionamento reiterado nesse sentido:

Frente ao conceito de insumos, **merece reforma o julgado para reconhecer a possibilidade de tomada de créditos de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.**

Em outras ocasiões, esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se sobre o tema, **firmando entendimento no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa por se constituir como parte da "operação de venda"**.

Nesse sentido, é o Acórdão n.º 9303008.099, de relatoria da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, cujos fundamentos passam a integrar o presente voto como razões de decidir, com fulcro no art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/1999, in verbis:

[...] Quanto à primeira discussão, vê-se que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições. Frise-se a ementa do acórdão 9303005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”

Nesse íterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303005.155, 9303005.154, 9303005.153, 9303005.152, 9303005.151, 9303005.150, 9303005.116, 9303006.136, 9303006.135, 9303006.134, 9303006.133, 9303006.132, 9303006.131, 9303006.130, 9303006.129, 9303006.128, 9303006.127, 9303006.126, 9303006.125, 9303006.124, 9303006.123, 9303006.122, 9303006.121, 9303006.120, 9303006.119, 9303006.118, 9303006.117, 9303006.116, 9303006.115, 9303006.114, 9303006.113, 9303006.112, 9303006.111, 9303005.135, 9303005.134, 9303005.133, 9303005.132, 9303005.131, 9303005.130, 9303005.129, 9303005.128, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.120, 9303005.119, 9303005.118, 9303005.117, 9303006.110, 9303004.311, etc.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “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.

Assim, cabível o reconhecimento dos créditos decorrentes das despesas de fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. (grifei)

Assim, entende-se que o frete pago para a transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica se trata de frete para a venda, passível de crédito das contribuições nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03 uma vez que “a inteligência desse dispositivo considera o frete na **“operação”** de venda”:

Art. 3º (...) IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (grifei)

No mesmo sentido vide ainda o acórdão n.º 9303-010.123, de fevereiro/2020 e o Acórdão 3301-008.922 de setembro/2020, este último de relatoria do Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior.

Com isso, cabe ser dado provimento ao recurso nesse ponto para cancelar a exigência fiscal referentes aos fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

III - CONCLUSÃO

Diante todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a exigência fiscal especificamente quanto ao item frete entre o centro de distribuição e as lojas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

Voto Vencedor

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne, ousou dela discordar quanto à sua decisão de cancelar a glosa dos créditos vinculados ao frete de transporte de

produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica (entre o centro de distribuição e as lojas). Explico.

Inicialmente, tendo em vista que para a presente análise é relevante verificar se este tipo de frete, enquanto serviço adquirido pelo sujeito passivo, se enquadra no conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual seria este conceito e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto e/ou serviço ao mesmo.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

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.

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percucientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda

Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

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

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

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

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

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

conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões (fls. 25/29e).

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

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

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que **foi expressamente refutada a tese do "conceito ampliado" de insumos**, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

Prevaleceu a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto **no processo produtivo** ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância.

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios fora deste pudessem gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos**.

Em verdade, essa delimitação consta expressamente do art. 3º, *caput*, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

De imediato se percebe a **necessidade de delimitar o momento de início e fim do processo produtivo**, verificável casuisticamente, porém com possibilidade de apresentação

de alguns princípios gerais. Assim, em geral, o processo produtivo se inicia quando os insumos que estavam estocados, em galpões de estocagem, silos ou tanques são movimentados para sofrerem transformações físicas, químicas, ou serem agregados/montados a outros insumos, visando a obter um produto novo, objeto da atividade do contribuinte.

Logo, até o momento em que estes insumos estão apenas armazenados, “aguardando” para serem requisitados pelo setor de produção, seja em processos contínuos ou processos “à batelada”, sem sofrerem qualquer tipo de ação física, química, ou de montagem, preservando ainda as mesmas características físico-químicas de quando foram adquiridos, não se deve considerar iniciado qualquer processo produtivo.

A *contrario sensu*, deve ser considerado finalizado o processo produtivo quando todas as etapas necessárias à fabricação do produto final já tiverem ocorrido, estando este no mesmo estado físico-químico em que se dará a sua comercialização.

Partindo dessas premissas, e considerando que o presente tópico trata da possibilidade de incluir os gastos com fretes (serviços de transporte) no conceito de insumos aptos a gerar créditos das contribuições, vejamos a seguir o entendimento do STJ sobre esta questão.

O REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia, foi afetado para julgamento sob o rito dos Recursos Repetitivos, e **tratava de um caso concreto de empresa do ramo alimentício que pleiteava o creditamento sobre** os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando: água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões).

O STJ, após definir, em abstrato, como deveria ser aferido o conceito de insumo, aplicou a tese jurídica ao caso concreto em julgamento, determinando 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 custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI), **excluindo a possibilidade de creditamento do frete**, nos termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

EMENTA

(...)

1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa.

(...)

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e 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. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. **É que tais "custos" e "despesas" (“Despesas Gerais Comerciais”) não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos**, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

(...)

7. ACOMPANHO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo: Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos **custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI** conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos).

Em outro trecho do REsp nº 1.221.170/PR, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, à pág. 144, esclarece o resultado do julgamento:

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, **tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.**

Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões.

Originalmente o meu voto havia sido no sentido de "DIVERGIR PARCIALMENTE do Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem". Assim o fiz na vocalização original de meu voto e no primeiro aditamento.

Ocorre que, **com o realinhamento do voto do Relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, à tese que propusemos eu e a Min. Regina Helena, meu voto resta mantido**, contudo com a observação de que agora ACOMPANHO o Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem, conforme o explicitado (alterações já realizadas na ementa proposta no voto-vogal).

Ou seja, **no próprio REsp nº 1.221.170/PR**, representativo da controvérsia e julgado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, **foi decidido que ficam de fora gastos**

com fretes, salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

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

(...)

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

Observe-se que a lei concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete especificamente na operação **de venda**, mas silencia em relação ao frete na operação de compra, ou na operação de movimentação interna, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido, **como já decidido expressamente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR**.

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo o frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de **produto já acabado**, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado. Diferentemente seria a situação caso se referisse a frete de **produtos em elaboração**, por exemplo, remetidos para industrialização por encomenda, uma vez que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo.

Da mesma forma, não é possível considerar que este dispêndio possa ser considerado “frete na operação de venda”, pelo simples fato de que os produtos aqui analisados ainda não foram vendidos, mas simplesmente transferidos entre estabelecimentos do contribuinte por questões de conveniência mercadológica. O Auditor-Fiscal não realizou nenhuma glosa de créditos originados de frete de operação de venda, mas tão somente de créditos originados de fretes “intercompany”, como reconhece o próprio contribuinte.

Como se pode constatar, o art. 3º trata do frete em inciso próprio (inciso IX), por não considerar que este serviço seja um “insumo do processo produtivo”, objeto do inciso II. Apesar de respeitar as opiniões em contrário, isto me parece bastante óbvio pois, como dito, já está encerrado o processo produtivo, uma vez que se trata de “produtos acabados”, e não de “produtos em elaboração”. É lição comezinha de Direito que a Lei não utiliza palavras ou expressões inúteis; se o serviço de frete de venda fosse insumo do processo produtivo, totalmente desnecessário incluir um inciso adicional para a ele se referir, pois já estaria incluso no inciso II.

Pela mesma razão, o frete na movimentação interna de produtos acabados é um serviço que não se refere ao processo produtivo. Se o legislador quisesse incluir este serviço como fonte de crédito, haveria um dispositivo próprio, assim como existe para o frete na venda. Aliás, seria até mesmo dispensável qualificar o frete, delimitando-o como “frete na venda”; bastaria a mera referência ao serviço de “frete”, seja ele referente à venda dos produtos ou apenas à sua distribuição por questões de logística.

Levar a mercadoria para locais próximos dos compradores, ou deixar que estes paguem o frete para adquirir os produtos diretamente da matriz, é meramente uma estratégia comercial do vendedor. Mesmo que se insista em caracterizar o frete intercompany como insumo, fazendo-se o “teste de subtração”, elemento balizador para os conceitos de “essencial e

relevante” observo que, mesmo sem este “frete interno”, a mercadoria continuaria sendo produzida; a exclusão desse item do “processo produtivo” (para aqueles que advogam essa tese) não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença, nos termos do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR:

VOTO

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. **DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.** RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

(...)

33. Em recente julgado, a Segunda Turma desta Corte reconheceu o direito de uma empresa que se dedica à produção e comercialização de alimentos a compensar créditos de PIS/COFINS resultantes da compra de produtos de limpeza e desinfecção e de serviços de dedetização empregados no processo produtivo, conforme se verifica na ementa:

(...)

5. São "insumos", para efeitos do art. 3o., II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º., II, da Lei 10.833/2003, **todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e 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.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

(...)

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, **consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência.** Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(...)

5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, ferramentas,

seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. **É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos**, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

6. Quanto aos "custos" e "despesas" com água, combustível, lubrificante, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, é o caso de devolver os autos ao Tribunal de origem para que seja analisada, à luz do conceito de insumos aqui adotado, a possibilidade de dedução de créditos desses itens conforme se verifique sua pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, ainda que por aplicação indireta, **consoante o "teste de subtração"**. Em assim sendo, deverão ser considerados insumos na forma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

Outrossim, **não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção**, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante. Veja-se que este conceito já foi tocado por Marco Aurélio Grego em passagem que transcrevemos ao enfrentar a impossibilidade de ser adotado o conceito de "insumos" próprio do IPI. O mesmo conceito foi mencionado no voto do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, em passagem também já citada de acórdão do CARF.

Neste sentido, as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

i) AgInt no REsp 1.890.463/SP, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data da Publicação 26/05/2021:

Ementa

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

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

2. No caso dos autos, **está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região**, segundo o qual apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida.

3. Agravo interno não provido.

ii) AgInt no AREsp 1.804.525/RS, Relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data da Publicação 17/06/2021:

Inadmitido o Recurso Especial, foi interposto o presente Agravo.

A irresignação não merece prosperar.

Nos termos da jurisprudência de ambas as Turmas da Primeira Seção deste Tribunal, "as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo**, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda" (STJ, AgInt no AREsp 1.421.287/MA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/04/2020).

Nesse sentido:

(...)

Ante o exposto, reconsidero a decisão de fls. 3.713/3.720e, pelo que, com fulcro no art. 253, parágrafo único, II, b, do RISTJ, conheço do Agravo, para negar provimento ao Recurso Especial.

iii) AgInt no AREsp 848.573/SP. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data da Publicação: 18/09/2020.

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

(...)

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

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.

iv) AgInt no AREsp 1.421.287/MA. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Data da Publicação: 27/04/2020.

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

v) Embargos de Divergência em Resp nº 1.710.700-RJ. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data da Publicação: 28/10/2019.

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

4. *Agravo regimental desprovido.*

(AgRg no REsp 1386141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2015)

O precedente acima continua sendo referido nos julgados mais recentes sobre o tema:

(...)

III. Na forma da jurisprudência dominante e atual do STJ, "as despesas de frete (nas operações de transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa) não configuram operação de venda, razão pela qual não geram direito ao creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade" (STJ, REsp 1.710.700/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/11/2018). (...)

IV. A controvérsia decidida pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, é distinta da questão objeto dos presentes autos, consoante admitido pela própria agravante, por petição protocolada perante o Tribunal de origem, e reconhecido também por esta Corte, nos EDcl no AgRg no REsp 1.448.644/RS (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/04/2017).

V. Não se aplica ao caso, por ausência de similitude fática, a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.215.773/RS (Rel. p/ acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 18/09/2012), pois, além de esse precedente não ter abordado a questão objeto dos presentes autos, o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 permite o creditamento das despesas de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor", diferentemente do caso concreto, em que não se verifica operação de venda.

(AgInt no AREsp 1237892/SP, Rel. Ministra ASSUETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019)

Incide, na espécie, o teor da Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado."

vi) Agravo em Recurso Especial nº 874.800-SP. Relator: Ministro Francisco Falcão. Data da Publicação: 16/10/2019.

No caso, o Tribunal a quo adotou o fundamento de que não há direito ao creditamento a título de contribuição ao PIS e de COFINS de despesas, insumos, custos e bens, que não sejam expressamente previstos nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, ou que não estejam relacionados diretamente à atividade da empresa.

(...)

Sobre a apontada violação aos arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o recurso especial não comporta provimento.

Com efeito, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.**

A propósito:

(...)

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", **não é possível a esta Corte infirmar tais premissas** para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, **nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia,** tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

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

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no AgInt no REsp 1763878/RS, **Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2019, DJe 01/03/2019**)

vii) Recurso Especial nº 1.712.896-SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data da Publicação: 28/05/2018.

A recorrente, nas razões do Recurso Especial, alega que ocorreu violação dos arts. 3º, I, II e IX, e 15 da Lei 10.833/2003 e do art. 3º, caput, I e II, da Lei 10.637/2002. **Defende, em suma, ter direito de descontar** do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da venda de suas mercadorias os **créditos referentes às despesas com armazenagem e frete suportados nas transferências entre seus estabelecimentos.**

(...)

Decido.

Os autos foram recebidos neste Gabinete em 14.2.2018.

A irresignação não merece prosperar.

O entendimento do acórdão recorrido está em consonância com a orientação do STJ. Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a CONFINS. À guisa de exemplo, **na hipótese dos autos, bem decidiu a Corte de origem ao afastar os custos de frete** das despesas passíveis de compensação com as contribuições em debate.

Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes: (...)

Os Tribunais Regionais Federais também já pacificaram este entendimento, conforme os seguintes precedentes:

i) Tribunal Regional Federa da 4ª Região. Apelação Cível n.º 5022190-09.2018.4.04.7107/RS, Relator: Des. Fed. Rômulo Pizzolatti, Data da Decisão 15/06/2021:

VOTO

1. Preliminar de nulidade do processo

(...)

2. Mérito

Ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, cuja sistemática encontra-se traçada no texto constitucional, sendo de observância obrigatória, **o regime não-cumulativo das contribuições sociais PIS e COFINS foi relegado à disciplina infraconstitucional**, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática e, inclusive, em qual extensão. Diferentemente do que ocorre no caso dos impostos anteriormente mencionados, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não-cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não-cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis n.º10.637, de 2002 e 10.833, de 2003), permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação (art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003).

Portanto, é a lei que estipula quais as despesas que serão passíveis de gerar créditos, bem como a sua forma de apuração, **podendo ainda estabelecer vedações à dedução de créditos** em determinadas hipóteses, sem que se cogite com isso de ofensa à não-cumulatividade.

Por outro lado, analisando a legislação infraconstitucional atinente ao tema, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento - submetido ao regime de recursos repetitivos - do REsp 1.221.170 / PR, firmou as teses de que (a) é ilegal a disciplina de crédito 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 comodefido 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 julgado paradigma restou assim sintetizado:

(...)

Enfim, foi publicada no DOU de 15-10-2019 (seção 1, página 27) a Instrução Normativa RFB n.º 1.911, de 11-10-2019, que na sua Subseção II dispõe o seguinte:

(...)

Como se vê, a Instrução Normativa RFB n.º 1.911, de 11-10-2019, a partir do seu art. 171, veio a adequar a interpretação do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, no âmbito da administração pública federal, à orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp n.º 1.221.170 / PR, e o fez de forma razoável, em

conformidade com os critérios de essencialidade e relevância, nos termos do que assentado pelo Superior Tribunal de Justiça.

(...)

Com efeito, **o transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica não se trata de serviço utilizado "na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"**, tal como dispõe o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Nem tampouco se trata aqui de caso de "frete na operação de venda" cujo o ônus é suportado pelo vendedor, tal como previsto no art. 3º, IX, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Conforme narrado pela demandante na inicial (capítulo "DOS FATOS), **ela "realiza o transporte de suas mercadorias para suas filiais, de forma contínua", (...) "por questões logísticas e comerciais"**, ou seja, a autora realiza o transporte de produtos acabados entre sua matriz e suas filiais **antes mesmo e independentemente de as mercadorias terem sido vendidas.**

Na verdade, conforme esclarece a demandante, o frete do qual pretende se creditar diz respeito à distribuição de mercadorias para filiais localizadas em outras regiões do país, com o intuito de pô-las à venda em outros mercados, não dizendo respeito, à entrega de mercadorias vendidas. **O frete trata-se, nesses termos, de mera despesa operacional.**

Em suma, não tem a demandante o direito de deduzir crédito de PIS e COFINS das suas despesas com o frete atinente ao transporte de produtos acabados entre os seus estabelecimentos. Nessa linha, a propósito, é a jurisprudência da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Sinale-se, enfim, que **pouco importa tenha o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em casos envolvendo terceiros estranhos a esta demanda, adotado a tese que o contribuinte ora defende.** Apenas importa no presente caso que a União expressamente se opôs, nos autos, à tese e à pretensão da demandante, na linha, aliás, do que atualmente é previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019. Na verdade, se a tese da demandante viesse sendo adotada no âmbito da Receita Federal do Brasil ou do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ela nem sequer precisaria agora buscar socorro no Poder Judiciário.

Agiu com acerto o juiz da causa, dessarte, ao julgar improcedente a demanda.

ii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5002201-71.2019.4.04.7110/RS, Relator: Des. Fed. Francisco Donizete Gomes, Data da Decisão 28/10/2020:

VOTO

1. Admissibilidade

A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva. Custas satisfeitas no Evento 43.

2. Mérito

As impetrantes são tributadas pelo lucro real e, por isto, apuram as contribuições ao PIS/COFINS pelo regime não cumulativo, disciplinado pelas Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS).

2.1. Não cumulatividade do PIS/COFINS

(...)

2.2 Pretensão ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas referentes ao frete entre seus estabelecimentos (frete interno ou intercompany)

As Impetrantes fundam seu direito ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas com frete interno ("intercompany") nas operações de venda sobre os produtos acabados na previsão contida no art. 3º da Lei inciso IX, c/c art. 15, II, ambos da Lei 10.833/03.

(...)

Como se observa da legislação acima transcrita, **o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre as despesas com o frete ocorre apenas nas operações de venda dos bens e serviços** adquiridos para revenda quando o ônus tiver sido suportado pelo vendedor.

No caso, a pretensão da autora diz respeito ao creditamento das despesas com frete no transporte das mercadorias entre a matriz e filiais ou centros de distribuição.

Como não se trata de operação de venda, a situação de fato não se encaixa na previsão normativa e não há o direito ao crédito pela falta de lei específica exigida pelo art. 150, §6º, da CF.

(...)

Não assiste razão às impetrantes, portanto, sob esse fundamento.

2.3. Creditamento do PIS/COFINS incidente na referida operação na qualidade de insumo à sua atividade - Tema 779/STJ, Recurso Repetitivo nº 1.120.170/PR

Como anteriormente referido, ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, **o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos"** de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

(...)

Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a Cofins.

(...)

No caso concreto, a par de não ser elegível pela lei como gerador de crédito - uma vez que a lei elegeu como gerador de créditos a despesa de frete relativa à operação de venda ou revenda - **o frete interno ("intercompany") igualmente não atende ao critério da essencialidade** ("elemento estrutural e inseparável do processo produtivo"), **tampouco da relevância** (seja em função das particularidades da atividade econômica da empresa ou seja em face de exigências legais), **justamente porque é elemento externo ao processo produtivo, uma vez que se relaciona a produtos já acabados.**

Ademais, **não se justifica a pretensão de apropriação de créditos a partir de conceito genérico (insumos) quando a norma de regência já estabeleceu o creditamento para a situação específica (frete), mas reduziu sua abrangência, no caso apenas ao frete da operação de venda,** do que não se trata no presente caso. Somente se cogitaria de serviço de transporte como insumo caso a empresa atuasse, por exemplo, no ramo de transportes, do que aqui não se trata (empresa de beneficiamento de arroz e produtos agrícolas - Evento 1 - CONTRSOCIAL3).

(...)

Assim, a pretensão deve ser afastada também sob esse segundo fundamento.

iii) Tribunal Regional Federa da 4ª Região. Apelação Cível nº 5052701-21.2012.4.04.7100/RS, Relator: Des. Fed. Maria de Fátima Freitas Labarrère, Data da Decisão 06/10/2020:

VOTO

O acórdão ora objeto de retratação, para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, acolheu os critérios adotados pela Receita Federal nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Assim, considerando a pertinência da matéria ao Tema 779/STJ, é caso de submissão do feito à sistemática da retratação (art. 1.030, II, do CPC).

2. Mérito

Ao apreciar o Tema 779, o Superior Tribunal de Justiça fixou as seguintes teses:

(...)

Com se vê, **o Superior Tribunal de Justiça acabou por adotar uma posição intermediária entre o que era pleiteado pelos contribuintes** - interpretação mais ampla de insumo, considerando todos os custos e despesas relacionados ao serviço prestado ou ao processo produtivo (crédito financeiro), **e o sustentado pela Receita Federal**, conceito de insumo ligado à noção de crédito físico.

(...)

A impetrante requer o reconhecimento do seu direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os valores despendidos a título de frete para transporte de materiais entre as suas unidades industriais localizadas em Porto Alegre e Charqueadas, ambas no Rio Grande do Sul, mais especificamente materiais auxiliares e também produtos semi-elaborados em fase de industrialização, cuja fabricação se inicia em uma unidade industrial e termina em outra unidade industrial, assim como para o transporte das embalagens que acondicionam as peças acabadas comercializadas aos seus clientes finais.

A subtração do frete entre as suas unidades, não implicaria perda na qualidade do seu processo produtivo, razão que não justifica seu enquadramento na condição de insumos.

Assim sendo, **são despesas operacionais e não operacionais que podem contribuir para o crescimento ou manutenção da atividade econômica, mas que não são essenciais para a sua realização**. Portanto, em consonância com o "teste de subtração", ainda que excluídas tais despesas, o objeto social não restaria inviabilizado.

(...)

Assim, **as despesas com frete para transporte de mercadorias** entre estabelecimentos da empresa, nos termos da jurisprudência deste Regional, **somente geram créditos em relação ao frete na operação de venda**, ainda assim, tão somente quando o ônus do pagamento for suportado pelo vendedor. Não tem o contribuinte o direito a creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS (Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), dos custos com transporte de matérias-primas entre estabelecimentos próprios, **justamente por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda**.

iv) Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível nº 0014644-68.2014.4.03.6100, Relator: Des. Fed. Carlos Muta, Publicação em 14/07/2021:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NULIDADE DA SENTENÇA INEXISTENTE. PIS/COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. **CREDITAMENTO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.** INSUMOS. ARTIGO 3º, CAPUT, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. RESP 1.221.170. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. OBJETO SOCIAL. **CUSTO QUE NÃO SE REFERE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU FABRICAÇÃO DE BENS OU PRODUTOS DESTINADOS À VENDA.** TEMAS REPETITIVOS 979 E 980. DESPESAS OPERACIONAIS.

(...)

6. 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.

7. Conforme orientação da Corte Superior quando do julgamento do REsp 1.221.170, para aplicação do regime de não-cumulatividade previsto no artigo 195, § 12, da CF/1988 e, por consequência, e reconhecimento do direito ao creditamento de tributos pagos na cadeia produtiva, deve ser cotejada a real e efetiva essencialidade do bem ou serviço com o objeto social do contribuinte, restringindo-se o direito ao creditamento somente aos imprescindíveis ou essenciais ao atingimento da finalidade empresarial, excluídos os demais, **cabendo, assim, fazer distinção entre o conceito de insumos, afetos ao processo produtivo e ao produto final, de meras despesas operacionais,** relacionadas às atividades secundárias, administrativas ou não essenciais da empresa.

8. (...) **Aplicando-se o “teste de subtração” delineado no REsp 1.221.170, não há como autorizar creditamento sobre despesas com locação de veículos ou mesmo frete para escoamento da produção,** pois não se referem a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", e sim, a custo percebido em etapa econômica posterior. Precedentes.

v) Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 0008372-29.2008.4.01.3803, Relator: Des. Fed. Reinaldo Fonseca, Publicação em 24/04/2015:

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS 10.637/02 e 10.833/03. EMPRESA COMERCIAL. VENDA DE CEREALIS E BENEFICIAMENTO DE ARROZ. ATIVIDADE-FIM. **FRETE NA AQUISIÇÃO DOS PRODUTOS. DISTINÇÃO ENTRE INSUMOS E CUSTOS E DESPESAS.** JURISPRUDÊNCIA.

1. O autor busca a declaração do direito ao crédito presumido da contribuição ao PIS e da COFINS, previsto no artigo 3º e incisos, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, em decorrência dos **dispêndios/custos de frete pagos no momento da aquisição de matéria prima** (arroz com casca e granel), relacionados à consecução de sua atividade.
2. Muito embora o debate apresente complexidade, uma vez que a legislação cuide de atividades de toda ordem, o que se deve verificar, *in casu*, é o enquadramento do objeto de dispêndio/custos indicado pelo autor (frete) como "insumos", na forma pretendida pelas citadas Leis 10.637 e 10.833.
3. E, conquanto a Instrução Normativa já referida tenha delineado o alcance das citadas Leis 10.633/02 e 10.833/03, o conceito de insumo extrapola a própria norma regulamentar, abrangendo aquilo que entra no processo produtivo e fica integrado ao produto final.
4. Como bem destacado em sentença, a referida Instrução Normativa veio tão somente regulamentar a previsão contida nas Leis nºs: 10.633/2003 e 10.833/2003, não demonstrando restrição do conceito de insumo como alega o apelante.
5. Acerca do tema cumpre acrescentar aresto do egrégio Superior Tribunal de Justiça: "(...) 2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. 3. **O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.** 4. **Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.** 5. *Recurso Especial não provido.*" (REsp 1147902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 06/04/2010)
6. Ademais, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram hipóteses de não-cumulatividade para as contribuições devidas ao PIS e à COFINS, no que foram reforçadas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que remeteu à lei a possibilidade de definição dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento do empregador serão não-cumulativas (art. 195, § 12º).
7. No entanto, **a não-cumulatividade prevista nas mencionadas leis não foi ampla e ilimitada, como ocorreu com o IPI e o ICMS. Houve a indicação expressa dos créditos que não poderiam ser compensados**, para apuração da COFINS e do PIS (art. 3º, §2º).
8. As disposições contidas nas mencionadas leis ordinárias não ofendem a Constituição Federal, que, em nenhum momento, determina a aplicação da não-cumulatividade, na forma pretendida pela impetrante, com relação à COFINS e ao PIS. O comando constitucional contido nos arts. 153, §3º, II, e 155, §2º, I, dirige-se, especificamente, ao ICMS e ao IPI, e não pode ser estendido ao PIS e à COFINS, por mera vontade do contribuinte. Para as hipóteses de IPI e ICMS, o legislador constituinte deixou traçados, fixando os limites objetivos de sua ocorrência, os critérios para que se implementasse a não-cumulatividade, dadas as características desses tributos, enquanto, para o PIS e a COFINS a lei é que deve se incumbir dessa tarefa.
9. Apelação não provida.

Igualmente neste sentido, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

i) Acórdão n.º 9303-011.782, Sessão de 18/08/2021

CRÉDITO. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E GASTOS CORRELATOS. IMPOSSIBILIDADE.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição 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.

ii) Acórdão n.º 9303-011.615, Sessão de 21/07/2021:

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fábrica da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa.

iii) Acórdão n.º 3401-008.305, Sessão de 20/10/2020.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS DE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA PORTOS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com a transferência de produto acabado para portos e armazéns no caso de exportações indiretas, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao crédito em relação à contribuição.

iv) Acórdão n.º 3402-006.999, Sessão de 25/09/2019.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(...)

Voto

(...)

No caso concreto, observa-se, pelos documentos fiscais juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição, em sua maioria de produtos químicos acabados denominados “Roundap” e “Glifosato Técnico”.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete e tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

v) Acórdão n.º 3302-006.350, Sessão de 12/12/2018.

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 n.º 10.637, de 2002 e Lei n.º 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Com base no entendimento acima, decidiu a Turma, por maioria de votos, negar provimento ao recurso neste particular.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator Designado