

AO JUÍZO DA _____ VARA DA SUBSEÇÃO JUDICIÁRIA DE _____

Distribuição urgente

[Nome Completo da Pessoa Jurídica em caixa alta], pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob o nº [Número do CNPJ] (Atos Constitutivos Anexos - Doc. 01), com sede na Rua [Nome da Rua], nº [Número da Rua], Bairro [Nome do Bairro], no município de [Nome do Município], Estado de [Nome do Estado], CEP: [Código Postal], telefone(s): [Número(s) de Telefone(s)], endereço eletrônico: [E-mail para eventuais notificações], por seu(s) advogado(s) que este subscreve(m) (Procuração Anexa - Doc. 02), vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, com fundamento no art. 5º, LXIX, da Constituição Federal (CF), e nos termos da Lei nº 12.016/09, impetrar o presente

**MANDADO DE SEGURANÇA
COM PEDIDO DE CONCESSÃO DE MEDIDA LIMINAR**

em face do ato coator praticado pelo(a) **DELEGADO(A) DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM [Nome do Local em caixa alta]**, com endereço na Rua [Nome da Rua], nº [Número da Rua], Bairro [Nome do Bairro], no município de [Nome do Município], Estado de [Nome do Estado], CEP: [Código Postal], telefone(s): [Número(s) de Telefone(s)], endereço eletrônico: [E-mail para eventuais notificações], vinculado à pessoa jurídica de direito público da União, representado processualmente pela **PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL DA [Número da Região]ª REGIÃO EM [Local]**, com endereço na Rua [Nome da Rua], nº [Número da Rua], Bairro [Nome do Bairro], no município de [Nome do Município], Estado de [Nome do Estado], CEP: [Código Postal], telefone(s): [Número(s) de Telefone(s)], endereço eletrônico: [E-mail para eventuais notificações], ou por quem lhe faça as vezes no exercício da coação ora impugnada, consoante as razões de fato e direito a seguir aduzidas (**Guia de Custas Processuais Iniciais e respectivo Comprovante de Recolhimento Anexos – Docs. 03/04**).

1. PRELIMINARMENTE

1.1 JUNTADA DE DOCUMENTOS POR AMOSTRAGEM

Inicialmente, cumpre esclarecer que, para demonstrar que está sujeita aos tributos aqui discutidos e que efetuou os recolhimentos indevidos, a Impetrante instrui a presente ação mandamental com a cópia dos comprovantes de recolhimento dos tributos aqui debatidos, por amostragem. (doc. 05).

A Primeira Seção do E. STJ permitiu a amostragem como forma de tal demonstração ao julgador o REsp nº 1.111.164-BA, sob crivo dos recursos repetitivos, que dispensou a juntada de todos os comprovantes de recolhimento dos 05 (cinco) anos para demonstração do crédito a ser compensado. Vejamos:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPETRAÇÃO VISANDO EFEITOS JURÍDICOS PRÓPRIOS DA EFETIVA REALIZAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. NECESSIDADE.

(...)

3. No que se refere a mandado de segurança sobre compensação tributária, a extensão do âmbito probatório está intimamente relacionada com os limites do pedido, ou seja, com os limites do direito tido como violado ou ameaçado de violação pela autoridade impetrada. Nesse aspecto, a jurisprudência do STJ distingue claramente duas situações: a primeira, em que a impetração se limita a ver reconhecido o direito de compensar (que tem como pressuposto um ato da autoridade de negar a compensabilidade), mas sem fazer juízo específico sobre os elementos concretos da própria compensação; a outra situação é a da impetração, à declaração de compensabilidade, agrega (a) pedido de juízo específico sobre os elementos da própria compensação (v.g.: reconhecimento do indébito tributário que serve de base para a operação de compensação, acréscimos de juros e correção monetária sobre ele incidente, inexistência de prescrição do direito de compensar), ou (b) pedido de outra medida executiva que tem como pressuposto a efetiva realização da compensação (v.g.: expedição de certidão negativa, suspensão da exigibilidade dos créditos tributários contra os quais se opera a compensação). Na primeira situação, que tem amparo na súmula 213/STJ ("O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária"), a jurisprudência do STJ não exige que o impetrante traga prova pré-constituída dos elementos

concretos da operação de compensação (v.g: prova do valor do crédito que dá suporte à operação de compensação contra o Fisco), até porque o objeto da impetração não abrange juízo específico a respeito.”

(STJ. 1ª Seção; REsp nº 1.111.164-BA. Rel. Min Teori Albino Zavascki; DJe de 25/05/2009) (*Grifamos*)

Assim, conforme se depreende da ementa acima transcrita, nas ações mandamentais que tem amparo na súmula 213 do STJ (“*O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.*”), a jurisprudência do STJ não exige a juntada de todos os comprovantes de pagamento do crédito tributário pleiteado na ação.

Não é demais destacar que, recentemente, a Primeira Seção do STJ, julgando a delimitação do alcance da tese firmada no Tema Repetitivo nº 118 acima transcrito, chancelou esse entendimento no julgamento dos Recursos Especiais nºs 1.365.095/SP e 1.715.256/SP, apreciados também sob o crivo dos recursos repetitivos. Vejamos:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. TESE FIRMADA SOB O RITO DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS. ART. 1.036 E SEQUENTES DO CÓDIGO DE PROCESSO. DIREITO DO CONTRIBUINTE À DEFINIÇÃO DO ALCANCE DA TESE FIRMADA NO TEMA 118/STJ (RESP. 1.111.164/BA, DA RELATORIA DO EMINENTE MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI). INEXIGIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO, NO WRIT OF MANDAMUS, DO EFETIVO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO, PARA O FIM DE OBTER DECLARAÇÃO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, OBVIAMENTE SEM QUALQUER EMPECILHO À ULTERIOR FISCALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO COMPENSATÓRIA PELO FISCO COMPETENTE. A OPERAÇÃO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA REALIZADA NA CONTABILIDADE DA EMPRESA CONTRIBUINTE FICA SUJEITA AOS PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO DA RECEITA FEDERAL, NO QUE SE REFERE AOS QUANTITATIVOS CONFRONTADOS E À RESPECTIVA CORREÇÃO. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE A QUE SE DÁ PARCIAL PROVIMENTO.

1. Esclareça-se que a questão ora submetida a julgamento encontra-se delimitada ao alcance da aplicação da tese firmada no Tema 118/STJ (REsp. 1.111.164/BA, da relatoria do eminente Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, submetido a sistemática do art. 543-C do CPC/1973), segundo o qual é necessária a efetiva comprovação do recolhimento feito a maior ou indevidamente

para fins de declaração do direito à compensação tributária em sede de Mandado de Segurança.

2.A afetação deste processo a julgamento pela sistemática repetitiva foi decidida pela Primeira Seção deste STJ, em 24.4.2018, por votação majoritária; de qualquer modo, trata-se de questão vencida, de sorte que o julgamento do feito como repetitivo é assunto precluso.

3.Para se espantar qualquer dúvida sobre a viabilidade de se garantir, em sede de Mandado de Segurança, o direito à utilização de créditos por compensação, esta Corte Superior reafirma orientação unânime, inclusive consagrada na sua Súmula 213, de que o Mandado de Segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

(...)

5. Logo, postulando o Contribuinte apenas a concessão da ordem para se declarar o direito à compensação tributária, em virtude do reconhecimento judicial transitado em julgado da ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência da exação, independentemente da apuração dos respectivos valores, é suficiente, para esse efeito, a comprovação de que o impetrante ocupa a posição de credor tributário, visto que os comprovantes de recolhimento indevido serão exigidos posteriormente, na esfera administrativa, quando o procedimento de compensação for submetido à verificação pelo Fisco. Ou seja, se a pretensão é apenas a de ver reconhecido o direito de compensar, sem abranger juízo específico dos elementos da compensação ou sem apurar o efetivo quantum dos recolhimentos realizados indevidamente, **não cabe exigir do impetrante, credor tributário, a juntada das providências somente será levada a termo no âmbito administrativo, quando será assegurada à autoridade fazendária a fiscalização e controle do procedimento compensatório.**

10. Portanto, a questão debatida no Mandado de Segurança é meramente jurídica, sendo desnecessária a exigência de provas do efetivo recolhimento do tributo e do seu montante exato, cuja apreciação, repita-se, fica postergada para a esfera administrativa. Portanto, perfeitamente cabível o presente Mandado de Segurança.” (Grifamos)

Logo, na linha da jurisprudência do STJ, a amostragem dos comprovantes de recolhimentos já é suficiente para a comprovação de que a Impetrante ocupa a posição de credor tributário, eis que os comprovantes de recolhimento indevido serão exigidos posteriormente na fase administrativa.

2. POSICIONAMENTO DA D. AUTORIDADE IMPETRADA QUANTO AO TEMA

A Impetrante é pessoa jurídica que se dedica[inserir atividade da empresa]. No âmbito de suas atividades, a Impetrante está sujeita ao recolhimento das contribuições para o PIS e Cofins na sistemática não cumulativa, nos termos das Leis Federais nºs 10.637/02, art. 1º, §§1 e 2º, e Lei nº 10.833/03, art. 1º, §§1 e 2º. **(doc. 05)** . Eis a redação do art. 1º da Lei nº 10.637/02, cujos termos são basicamente reproduzidos no art. 1º da Lei nº 10.833/03, *in verbis*:

Lei nº 10.637/02

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

(...) (Grifamos)”

Lei nº 10.833/03

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

(...) (Grifamos)”

O art. 3º das referidas Leis 10.637/02 e 10.833/03 dispõe que os contribuintes fazem jus ao aproveitamento de créditos das contribuições sobre os custos e despesas arrolados nos incisos do caput, que tenham sido incorridos e vinculados à sua atividade econômica. Vejamos:

“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;” (*Grifamos*)

Embora seja relevante à tomada dos aludidos créditos, o conceito de insumo não foi definido pelas citadas leis, o que veio gerando incontáveis discussões entre os contribuintes e o Fisco.

Tal celeuma foi resolvida pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), **julgado pela sistemática dos recursos repetitivos**, em que ficou definido que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de **ESSENCIALIDADE e RELEVÂNCIA da atividade econômica do contribuinte. Não houve na referida decisão qualquer ressalva quanto à destinação do insumo, se para prestação do serviço, se para a atividade industrial ou se para atividade comercial. Para O STJ, deve ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**

Nesse contexto, o que restará demonstrado na presente ação mandamental é que **as despesas com gastos sobre frete de transferência de produtos acabados entre filiais da mesma empresa são essenciais, relevantes e inerentes à atividade econômica da Impetrante e, nos termos do art. 3º, II das Leis 10.637/02 e 10.833/03, devem gerar créditos das contribuições.**

Ocorre que esse não é o entendimento do Fisco Federal. Segundo ele, os gastos incorridos com aquisição de fretes para transferência de produtos acabados entre as filiais do contribuinte não geram créditos de PIS e Cofins. Vejamos:

“INDÚSTRIA E COMÉRCIO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO. Respeitados os demais requisitos legais, no regime da não-cumulatividade, pode ser creditado o frete do produto acabado, entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento distribuidor da mesma pessoa jurídica, caso constitua ônus suportado pelo vendedor, com fulcro no art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, cf. redação da Lei nº 10.865, de 2004.”
(Solução de Consulta nº 71/2005 – 9ª Região Fiscal)

Tal posicionamento infringe direito líquido e certo da Impetrante, conforme será visto a seguir.

3. INFRINGÊNCIA DO DIREITO LÍQUIDO E CERTO DA IMPETRANTE

3.1. Conceito de insumos – Aplicação do REsp nº 1.221.170 - PR, julgado pela sistemática dos recursos repetitivos ao presente caso

A Receita Federal (RFB), ao disciplinar a não cumulatividade das contribuições, adotou um critério restritivo para determinar o que poderia ser considerado insumo para fins de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins.

São diversas manifestações em sede de Soluções de Consulta que sugerem que o conceito de insumo a ser empregado para fins de apuração de PIS e Cofins não cumulativos seria o mesmo, ou muito parecido, com aquele adotado pela legislação do IPI. Como exemplo, podemos mencionar as IN 247/2002 e 404/2004 que adotam a interpretação restritiva do conceito de insumos.

Ocorre que, conforme adiantado no tópico acima, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR o STJ pacificou o entendimento de que “[...]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”.

Ou seja, no referido julgamento restou consignado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade e relevância. Em outras palavras, deve ser considerada a imprescindibilidade ou importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Vejamos a ementa e trechos do voto vencedor do referido julgado:

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e Cofins, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: **(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.**
(Grifamos)

TRECHOS DO VOTO DA MINISTRA REGINA HELENA COSTA, INCORPORADO AO VOTO VENCEDOR DO MINISTRO RELATOR NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

“Nesse cenário, penso que seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, tal como já expressei, no TRF da 3ª Região, no julgamento das Apelações Cíveis em Mandado de Segurança ns. 0012352-52.2010.4.03.6100/SP e 0005469-26.2009.4.03.6100/SP, respectivamente em 15.12.2011 e 31.05.2012.

(...)

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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

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

(...)

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.”

(STJ. 1ª Seção. Resp. 1.221.170/PR. Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Julgado em 22/02/2018. DJe 24/04/2018).

(Grifamos)

Em alinhamento com o entendimento consolidado pelo STJ, o CARF vem decidindo pela concessão de crédito a título de insumos a todo e qualquer gasto essencial e relevante para a atividade econômica do contribuinte. Importa sublinhar que essa abordagem não faz distinção quanto à natureza da atividade desenvolvida pelo contribuinte, seja ela focada na prestação de serviços, na atividade industrial ou, de forma igualmente válida, na atividade comercial.

Vejamos o seguinte julgado em que Câmara Superior do CARF caminhou no sentido de que os custos com combustíveis e manutenção de veículos de frota própria, utilizados para entrega de mercadorias vendidas, caracterizavam-se como insumos para empresa que tem como objeto social a distribuição e revenda de mercadorias alimentícias:

“PIS E Cofins. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO AO CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM COMBUSTÍVEIS E MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS DE FROTA PRÓPRIA. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial portanto, capaz de gerar créditos de Cofins referente ao insumo hipoclorito de sódio.

TRECHOS DO INTEIRO TEOR DO ACÓRDÃO

Centrando-se a divergência dos autos, verifico que a Contribuinte tem como objeto social, a distribuição e revenda de mercadorias alimentícias, que exigem conservação específica no transporte, por exemplo, medicamentos de uso animal, em via de regra necessita obrigatoriamente de um transporte e refrigeração especial, in caso, a manutenção da frota própria para o transporte das mercadorias torna-se essencial atividade empresarial exercida pela Contribuinte.

Analizando a *quaestio*, como dito em linhas acima, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumos no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, de modo que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele frequentemente defendido pelos Contribuintes.

Como se vê, a despesas incorridas com combustíveis e manutenção de veículos de frota própria utilizados para entrega de mercadorias vendidas, consumido no processo produtivo da Contribuinte, sem os referidos insumos, torna-se inviável a atividade empresarial da Contribuinte.”

(CSRF. Processo nº 19515.720157/2015-78. Acórdão nº 9303-007.702. 3ª Turma. Relator: Demes Brito. Sessão de 21/11/2018) (*Grifamos*)

Seguindo essa mesma linha, o CARF também admitiu, através do acórdão nº 3302006.528, que uma empresa atuante no ramo de administração de consórcios tomasse **créditos de PIS e Cofins sobre despesas com comissões pagas sobre as vendas de consórcios.** Vejamos:

“NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. COMISSÃO.

Os custos com comissões pagas sobre as vendas de consórcios nas administradoras de consórcios geram direito a crédito do PIS e da Cofins, por preencherem a definição de insumo estabelecida na legislação de regência, já que se tratam de

gastos aplicados ou consumidos diretamente na execução do serviço.”

(CARF. Processo nº 10805.720578/201721. Acórdão nº 3302006.528. 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Relator: Walker Araujo. Sessão de 30/01/2019) *(Grifamos)*

Por último, a Impetrante citar mais um julgado da Câmara Superior do CARF que entendeu que as despesas incorridas “*com treinamento, pesquisa e desenvolvimento, bem como com a aquisição de softwares constituem insumos das empresas que têm como objeto social a produção, comercialização e a distribuição de softwares e de equipamentos de informática*”. Vejamos:

“CUSTOS/DESPESAS. CURSOS. TREINAMENTO. PESQUISA E DESENVOLVIMENTO. AQUISIÇÃO DE SOFTWARES. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE

Os custos/despesas incorridos com treinamento, pesquisa e desenvolvimento, bem como com a aquisição de softwares constituem insumos das empresas que têm como objeto social a produção, comercialização e a distribuição de softwares e de equipamentos de informática, bem como prestação de serviços de infraestrutura, instalação, assistência técnica, manutenção, assessoramento técnico, treinamento, processamento de dados e congêneres, monitoramento, limpeza, integração de sistemas eletrônicos de automação e produtos afins e demais serviços na área de informática e comunicações constituem insumos, nos termos da legislação do PIS e da Cofins, e, portanto, geram créditos da contribuição passíveis de desconto dos valores calculados sobre o faturamento mensal.”

(CSRF. Processo nº 19515.720484/201287. Acórdão nº 9303008.297. 3ª Turma. Relator: Rodrigo da Costa Pôssas. Sessão de 20/09/2019) *(Grifamos)*

É evidente, portanto, que a jurisprudência administrativa, alinhada rigorosamente ao posicionamento consolidado do STJ, **tem garantido o direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas essenciais e relevantes, mesmo para contribuintes que exercem atividade comercial!**

Firmadas essas premissas, demonstraremos a seguir que os custos sobre frete de transferência de produtos acabados entre filiais da mesma empresa são essenciais, relevantes e possuem total pertinência com a atividade econômica da Impetrante e, nos termos do art. 3º, II das Leis 10.637/02 e 10.833/03, devem gerar créditos das contribuições.

3.2. O crédito sobre frete de transferência de produtos acabados entre filiais do contribuinte

A Impetrante, ao contratar o frete para a transferência de produtos acabados entre seus estabelecimentos, está o fazendo no contexto de suas atividades econômicas. A referida transferência é necessária para transportar produtos já acabados entre a filial fabril ao centro de distribuição (ou qualquer outra filial comercial), ou mesmo transferências entre filiais comerciais. O objetivo é alocar seus produtos nos pontos de vendas e/ou de distribuição, que depois serão remetidos a seus clientes.

Feita essa breve introdução, vejamos os contornos jurídicos em torno do crédito de PIS e Cofins sobre gastos com fretes de transferências de produtos acabados entre filiais do contribuinte – também chamado de frete *intercompany*.

O contribuinte que incorre em custos com fretes de transferências entre filiais de insumos e/ou bens em produção conta com o aval do Fisco Federal porque, segundo o Fisco, estes fretes são equiparáveis ao conceito de insumos. Já os fretes de transferências de produtos acabados, isto é, que não estão mais no ciclo de produção, não são geradores de créditos. Vejamos o entendimento da Receita Federal manifestado quando da publicação da Solução de Divergência 26/08, cujo trecho relevante vai adiante transcrito (seu item “1”):

“Transporte de produto acabado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica; insumos da atividade de transporte; créditos de Cofins. Impossibilidade.

1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins com incidência não cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.
(...)”.

Contudo, o crédito das contribuições sobre o frete incorrido à transferência de produtos acabados é lícito e conta com bons fundamentos a justificá-lo. É o que será visto nas linhas seguintes.

O artigo 3º, incisos II e IX, da Lei nº 10.833/03, autoriza ao se apropriar de créditos de fretes incorridos na operação de venda, propriamente, ou nas transferências de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa. No primeiro caso porque conta com previsão legal expressa; e no segundo porque, conforme as melhores técnicas contábeis e a

jurisprudência dominante do CARF, faz parte do custo de produção, razão pela qual se inclui no disposto do inc. II do art. 3.º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Já quanto aos fretes de transferência de produtos acabados, pelo que se viu dos pronunciamentos do Fisco Federal, o crédito das contribuições não seria permitido porque não conta com previsão legal específica.

3.3. O crédito sobre frete de transferência por equiparação ao frete de venda

No contexto de qualquer negócio mercantil, tenha ele início na fabricação do bem pela própria empresa, ou pela aquisição para posterior revenda, o contribuinte se organiza empresarialmente com o objetivo de dar maior eficiência logística e/ou financeira à sua operação. Daí por que, para alguns, é melhor criar Centros de Distribuição, filiais atacadistas e/ou filiais varejistas, pois tais estruturas se lhes afiguram mais eficientes ao desempenho de suas atividades econômicas. Claro que, feita a segregação das atividades em 2 (dois) ou mais estabelecimentos, o contribuinte que atua na industrialização/venda, ou na aquisição/revenda, se vê diante da necessidade de transferir mercadorias entre eles, já que, ao fim e ao cabo, por meio de algum (ou alguns) serão feitas as vendas mercantis.

Em outras palavras, o frete incorrido nas transferências de produtos acabados entre filiais de uma mesma empresa não é desvinculado da operação de venda. Mesmo porque tais produtos não são ativos imobilizados ou bens de uso e consumo, mas, verdadeiras mercadorias, cuja finalidade e destino é exatamente a venda ao mercado. Ou seja, por sua própria natureza, os produtos acabados transferidos estão predestinados à venda. Havendo, portanto, clara vinculação entre as transferências e a operação de venda, é intuitivo concluir que deve ser aplicado o disposto no art. 3.º, IX, da Lei 10.833/2003 como suporte legal ao crédito de PIS e Cofins nas transferências de produtos acabados.

A interpretação aqui proposta carrega consigo o mesmo raciocínio daquele outro desenvolvido para autorizar o crédito de PIS e Cofins sobre fretes de transferências de insumos entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Realmente, segundo o Fisco Federal, a justificativa dada àquele crédito é a sua inserção ao custo de produção do bem, conforme as regras e conceitos estabelecidos nos itens 10 e 16, c, do Pronunciamento CPC 16