



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.729348/2012-11
ACÓRDÃO	3402-012.841 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARAMURU ALIMENTOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

DESPACHO DECISÓRIO. HIPÓTESES DE NULIDADE.

Somente ensejam em nulidade os atos e termos lavrados, bem como despacho e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. VINCULAÇÃO COM AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM OUTRO PROCESSO. IDENTIDADE FÁTICO-JURÍDICA. APLICAÇÃO DO RESULTADO DO PROCESSO VINCULADO.

Reconhecida a identidade entre o objeto de um PERDOMP e do Auto de Infração lavrado em outro processo administrativo, o resultado do julgamento do lançamento de ofício deve ser aplicado ao processo em que se analisa o crédito pleiteado.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para que seja aplicada ao presente processo a decisão administrativa deste CARF proferida no PAF nº 10120.725254/2015-16. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-012.839, de 13 de novembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 10120.729221/2012-01, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Adriano Monte Pessoa (substituto integral), Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a suposto crédito de PIS-PASEP/COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

1. CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. INSUMO. PRODUTOS DESTINADOS A ALIMENTAÇÃO.

O crédito presumido proveniente da atividade agroindustrial de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é apurado somente em relação aos insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, classificados nos capítulos e posições da NCM neles previstos.

2. ESTORNO DE CRÉDITO PRESUMIDO. VENDA COM SUSPENSÃO. FARELO DE SOJA.

É vedado o aproveitamento de créditos em relação a receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas sujeitas ao crédito presumido de farelo de soja (NCM 23.04) anteriormente à publicação da Lei nº 12.431/2011 (Publicada em 27.06.2011)

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo o integral ressarcimento da compensação, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

1. o recebimento e o conhecimento do presente Recurso, por atender os pressupostos legais;

2. após, que seja declarado nulo o Acórdão em debate, uma vez que o Despacho Decisório, por possuir fundamentação deficiente, atenta contra os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório;
3. se não, que seja reformado o Acórdão ora guerreado, de sorte que, uma vez aceitos os argumentos apresentados, seja reconhecido o direito creditório da Recorrente.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Objeto deste processo

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de Cofins vinculado à venda de farelo de soja no Mercado Externo do 1º Trim 2012, reconhecido parcialmente em Despacho Decisório da DRF, resultando em deferimento de R\$ 2.642.913,75.

A interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, contestando as glosas efetuadas, sobretudo nas rubricas:

1. Fretes entre estabelecimentos (CFOP 6.501/6.502)
2. Fretes diversos – classificação e natureza
3. Despesas de armazenagem – estornos e extemporaneidade
4. Serviços alegadamente utilizados como insumo
5. Energia elétrica – divergência apurada
6. Bens utilizados como insumo – notas de pessoas físicas/não localizadas
7. Créditos presumidos – sebo/biodiesel, soja, girassol.

A DRJ Ribeirão Preto, por meio do Acórdão 14-83.300, julgou a Manifestação improcedente, confirmando integralmente o Despacho Decisório.

Intimada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao CARF, alegando, em síntese:

- (i) nulidade por suposto cerceamento de defesa;
- (ii) inadequação do conceito restritivo de “insumo”;
- (iii) natureza operacional dos fretes e serviços glosados;
- (iv) inaplicabilidade das limitações relativas ao crédito presumido agroindustrial.

Considerando que a análise do direito creditório pela DRF e DRJ ocorreram sob a égide das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, inicialmente, por meio da **Resolução nº 3402-003.415**, o julgamento do recurso foi convertido em diligência nos seguintes termos:

2.4. Com isso, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, proponho a **conversão do julgamento em diligência**, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

a) Intimar a Recorrente para apresentar, em prazo razoável, Laudo Técnico, demonstrando de forma detalhada:

a.1) Sobre a produção de “farelo de soja” e do óleo destinado ao biodiesel, especificando o emprego da matéria-prima (soja) na produção de tais produtos;

a.2) Demonstrar se as aquisições de soja para a produção especificada no Item a.1 estavam sob a suspensão do pagamento das Contribuições Sociais.

b) Analisar os documentos comprobatórios constantes dos autos, bem como aqueles que serão apresentados pela Recorrente, elaborando Relatório Conclusivo e recálculo sobre as apurações e resultado da diligência.

c) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

2.5. Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

A Delegacia da Receita Federal em Goiânia, através do Despacho de fls. 1790-1791, não cumpriu com a determinação do Colegiado, cingindo-se a informar que o total das aquisições de soja com suspensão informados pelo contribuinte (planilhas apresentadas em resposta ao TIF nº 1 desta diligência) no 1º trimestre de 2012 é de R\$ 760.944.581,47 e o que consta da mencionada planilha da fiscalização (A-B-C) é de R\$ 803.641.019,40,

bem como observar que a análise do laudo sobre o processo produtivo do farelo de soja e do óleo destinado à produção de biodiesel envolve mera valoração de prova, o que é da alçada da autoridade julgadora, pois não há qualquer batimento entre ele e documentos contábeis ou fiscais a ser feito.

Delimitados o objeto e trâmite deste processo, passo à análise dos argumentos da defesa.

3. Preliminar de nulidade do Despacho Decisório por cerceamento de defesa

Pede a Recorrente a nulidade do Despacho Decisório, uma vez que não foi fundamentado, sendo proferido com relatório confuso, genérico, com matérias de outros processos, resultando em violação do contraditório, ampla defesa e devido processo administrativo.

Sem razão à defesa.

O Despacho Decisório contestado remete expressamente aos Relatórios de Fiscalização, que detalham de forma extensiva todos os fundamentos fáticos e jurídicos. Por sua vez, o acórdão recorrido enfrentou as alegações da manifestação de inconformidade, com análise individualizada das glosas.

O rito processual do Decreto nº 70.235/1972 foi devidamente respeitado no presente litígio, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva da manifestação de inconformidade, na qual a Contribuinte delimita a exata compreensão da controvérsia objeto da contestação.

Ademais, o Decreto nº 70.235/1972 prevê sobre a configuração de nulidade e assim estabelece em seu artigo 59:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Não há o enquadramento das hipóteses do art. 50 da Lei 9.784/1999, tampouco afronta ao contraditório e à ampla defesa.

Por tais razões, afasto a preliminar invocada pela defesa.

4. Mérito

4.1. Da vinculação com o Processo nº 10120.725254/2015-16

O Pedido de Ressarcimento de créditos de Crédito Presumido de COFINS, vinculado à venda de farelo de soja no mercado externo, o qual foi deferido parcialmente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Goiânia/GO, resultando nas seguintes glosas:

- (i)** Armazenagem e Fretes em operações de venda
 - (i.1)** Fretes entre estabelecimentos (CFOP 6501/6502);
 - (i.2)** Fretes – glosas diversas;
 - (i.3)** Armazenagem não comprovada;
 - (i.4)** Armazenagem extemporânea.
- (ii)** Serviços como insumos
- (iii)** Energia elétrica (jan/2011)
- (iv)** Bens utilizados como insumos
- (v)** Créditos presumidos
 - (v.1)** Sebo para biodiesel antes de 15/12/2011 sem previsão legal;
 - (v.2)** Estorno de crédito presumido (farelo de girassol / soja) antes da Lei 12.431/2011;
 - (v.3)** Glosa parcial do crédito de soja por parcela destinada a biodiesel.

Como já mencionado, para melhor compreensão sobre a produção de “farelo de soja” e do óleo destinado ao biodiesel, especificando o emprego da matéria-prima (soja) na produção de tais produtos, inicialmente o julgamento do recurso foi convertido em diligência através da Resolução nº 3402-003.415.

A Delegacia da Receita Federal em Goiânia não cumpriu a determinação do Colegiado, limitando-se a informar divergência entre os valores de aquisições de soja declarados pelo contribuinte e os apurados pela fiscalização no 1º trimestre de 2012, além de afirmar que a análise do laudo do processo produtivo é matéria de valoração de prova, de competência da autoridade julgadora, sem necessidade de confronto com documentos contábeis ou fiscais.

No mesmo despacho igualmente consta a seguinte observação:

Calha informar que os processos de números 10120.729219/2012-23 (Cofins Mercado Interno), 10120.729345/2012-88 (PIS Mercado Externo) e 10120.729349/2012-66 (PIS Mercado Interno), todos de crédito presumido do primeiro trimestre de 2012 e baseados nas mesmas apurações e fundamentos levantados pela fiscalização, transitaram em julgado na esfera administrativa sem que houvesse necessidade de diligência e que TALVEZ fosse o caso de aplicação do disposto no art. 6º (conexão/decorrência) do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Informo também que o processo nº 10120.725254/2015-16 (autos de infração PIS/Cofins) depende, para liquidação da decisão final (recurso especial) do CARF, o que implicou o início da contagem do prazo prescricional, do término do litígio em tela no âmbito administrativo, pois os créditos e montantes a serem ressarcidos influenciam na apuração dos débitos. Esse processo baseia-se também nas mesmas apurações e fundamentos do presente.

Em resumo, a homologação parcial do crédito requerido neste processo ocorreu devido às glosas que resultaram em lançamento de ofício, objeto do PAF nº 10120.725254/2015-16.

Neste ponto, de fato, como observado no acórdão recorrido, a causa de pedir apresentada na manifestação de inconformidade do presente processo estão contidas na impugnação apresentada no processo nº 10120.725254/2015-16, sendo indubitável a conexão processual entre o citado processo de Autos de Infração e o presente, pois o mesmo Relatório Fiscal subsidia os fundamentos de decidir do Despacho Decisório aqui guerreado.

O artigo 47 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, assim prevê:

Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - **decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas;** e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Os processos poderão, observada a competência da Seção, ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Se o processo principal, nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, não estiver localizado no CARF, o processo decorrente ou reflexo será enviado à unidade de origem, para apensação ao processo principal, ou mantido no CARF na hipótese de vinculação.

§ 5º Na impossibilidade de distribuição, ao mesmo relator, dos processos principal e decorrente ou reflexo, será determinada a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo decorrente ou reflexo, até que seja proferida decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

§ 6º Se o processo principal, na hipótese prevista no § 4º, não contiver recurso a ser apreciado pelo CARF, a unidade de origem devolverá o processo decorrente ou reflexo, com as informações relativas ao processo principal, necessárias ao julgamento.

§ 7º No caso de conflito de competência entre Seções, caberá ao Presidente do CARF decidir, provocado por resolução ou despacho do Presidente da Turma que ensejou o conflito.

§ 8º Incluem-se na hipótese prevista no inciso III do § 1º os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies. (sem destaque no texto original)

Considerando as razões acima, é inequívoca a vinculação dos processos por decorrência, na forma estabelecida pelo art. 47, § 1º, II, acima citado, motivo pelo qual resta configurada relação de prejudicialidade.

Há posicionamento neste CARF no mesmo sentido, em litígios nos quais foram julgados processos de compensação/ressarcimento vinculados a processos referentes aos lançamentos de ofício, que tinham por objeto a análise do direito creditório. Vejamos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COMPENSAÇÃO - VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO

O destino da compensação vincula-se ao decidido no processo cujo objeto é o lançamento do IPI que glosou os créditos que foram compensados refazendo a escrita do IPI e lançando eventual saldo devedor. Assim, invalidado o lançamento, que abarca o período de apuração do crédito compensado, por decisão do CARF, em decorrência restitui-se o crédito à escrita fiscal e homologa-se a compensação feita com arrimo naquele.

Recurso provido. **(Acórdão nº 3402-003.120 – PAF nº 14033.000227/2007-67 – Relator: Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire)**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

IPI. SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. VINCULAÇÃO COM AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM OUTRO PROCESSO.

Reconhecido o vínculo entre a apuração do IPI que foi objeto de Auto de Infração em outro processo administrativo, o resultado do julgamento daquele processo deve ser transposto para o processo em que se analisa o pedido de ressarcimento/compensação de IPI. **(Acórdão nº 3201-009.541 - PAF nº 10880.930075/2013-35 – Relator: Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)**

No v. **Acórdão nº 3201-009.541**, em julgamento a situação análoga ao presente litígio, o Ilustre Conselheiro Relator observou que, *“... se o lançamento de ofício o qual glosou os créditos de IPI, apurando valor de IPI a pagar, foi julgado procedente neste Colegiado, em decorrência desta decisão vincula-se o destino do ressarcimento/compensações, uma vez que os créditos glosados retornam a seu status quo ante a escrita fiscal”*.

A decisão em referência destacou os seguintes precedentes:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/07/2009

COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO DE CRÉDITO. DEPENDÊNCIA DE AUTUAÇÃO FISCAL JULGADA PROCEDENTE. VINCULAÇÃO.

É de se reconhecer a decisão proferida por Turma do CARF que aplicou a Súmula nº 20 para decidir pela procedência da autuação fiscal que glosou os créditos do IPI nas aquisições de insumos empregados na fabricação de produto NT na TIPI. Não se homologa compensação, além do limite do crédito reconhecido em despacho decisório, quando o crédito pleiteado revela-se indevido após auditoria fiscal em processo formalizado para sua verificação, uma vez que a procedência do auto de infração para cobrança

das glosas dos créditos vincula o resultado do processo de declaração de compensação/ressarcimento.

Recurso Voluntário Negado

Direito crédito não reconhecido (**Processo nº 16682.900631/2012-81; Acórdão nº 3201-002.758; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 25/04/2017**)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/1999

IPI. SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. VINCULAÇÃO COM AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM OUTRO PROCESSO.

Reconhecido o vínculo entre a apuração do IPI que foi objeto de auto de infração em outro processo administrativo, o resultado do julgamento daquele processo deve ser transposto para o processo em que se analisa o pedido de ressarcimento de IPI.

Recurso Voluntário Provido em Parte. (**Processo nº 13976.000022/00-31; Acórdão nº 3301-002.934; Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; sessão de 27/04/2016**)

Considerando que o Pedido de Ressarcimento em análise se refere aos mesmos créditos e idêntico período, e para evitar que sejam proferidas decisões contraditórias, entendo que o resultado do processo principal (auto de infração) deve ser aplicado neste litígio.

4.2. Do julgamento do Processo nº 10120.725254/2015-16

No **processo nº 10120.725254/2015-16** foi proferido o **Acórdão nº 9303-011.411** com o seguinte resultado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rodrigo Mineiro Fernandes, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costas Pôssas, que lhe negaram provimento.

O acórdão em referência foi ementado da seguinte forma:

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2012

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Deve ser reconhecido o direito ao crédito com relação aos fretes de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, pois essenciais ao processo produtivo do Contribuinte.

Tendo em vista a conexão e a confirmação de que ambos os processos versam sobre os mesmos documentos, inclusive planilhas e relatório, reproduzo abaixo os fundamentos do voto condutor do Acórdão nº 9303-011.411:

2 Mérito

No mérito, o Sujeito Passivo busca ver reformada a decisão no que tange ao não reconhecimento do direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes dos gastos com frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Previamente à análise do item específico do insumo em discussão, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para então verificar o item do crédito dos gastos com frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

2.1 CONCEITO DE INSUMO

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos

calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.¹

1 O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do caput, dentre elas o PIS e a COFINS².

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de

¹ **Lei nº 10.637/2002 (PIS)**. Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...].

Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] III - 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; [...].

² **Constituição Federal de 1988**. Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 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. (grifou-se)

Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida.

Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, buscase a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS.

ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003.

ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. 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.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃOCUMULATIVIDADE. 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 SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito de 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.”

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento³. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

³ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a questão veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016). 2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBÍ ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios. 3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento. (EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

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

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

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

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

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

Passa-se à análise do item com relação ao qual pretende o Contribuinte ver revertido o acórdão recorrido, reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas sobre os gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.

2.2 TRANSPORTE DOS PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS
No acórdão recorrido, restou mantida a glosa sobre os créditos com gastos decorrentes de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos. A decisão fundamentou-se nos seguintes termos:

[...]

III.1.d Despesas com Fretes

Destaca-se de início que a fiscalização aceitou todas as despesas de armazenagem e frete na operação de venda, uma vez que o arquivo digital de notas fiscais apresentado pelo contribuinte confirmou os dados informados no DICON, a saber:

Os valores informados no Dicon a título de despesas de armazenagem de mercadorias e frete nas operações de venda do 2º trimestre de 2005 somam R\$13.439.885,16.

Por sua vez, os arquivos digitais de notas fiscais apresentados pela contribuinte confirmam os montantes declarados a título de aquisição de serviço de transporte. Desta forma, não há retificações a serem realizadas nesta rubrica.

Não obstante o aceite da fiscalização relativo as despesas com armazenagem e frete na operação de venda, a Recorrente alegou que **a fiscalização desconsiderou os serviços prestados pelas empresas MRS Logística S/A, no transporte de minério no modal ferroviário entre a mina e o porto para formação de lote de exportação em recintos alfandegados, bem como pela empresa LogIN Intermodal S/A, responsável pelo transporte marítimo.**

Segundo a Recorrente *"Para empresas que necessitam exportar grande quantidade de produto/minério, é cediço que não é possível encaminhar, em tempo hábil, todo o minério no momento do embarque do navio, motivo pelo qual se utilizam da remessa para a formação de lotes como a alternativa adequada para resolver esse impasse, amparada, inclusive, pelo Convênio ICMS 83/2006."*

E afirma: *"Vê-se, pois, da descrição da operação do frete acima detalhada, que as despesas a esta relacionadas caracterizam-se como despesa inerente à venda do produto final, pois a aludida remessa compõe o ciclo de comercialização superveniente à produção do bem demandado, e não mera conveniência de operação logística. Ou seja, o transporte das minas ao porto pela via ferroviária é uma etapa indissociável da operação de venda do produto acabado, composta de várias etapas que, ao cabo, tem por fim a entrega da mercadoria adquirente no exterior."*

No presente caso, entendo que referidas despesas de transportes não se caracterizam como frete nas operações de venda, passível de creditamento, mais mera despesa de transporte de produto acabado entre o estabelecimento produtor e o centro de distribuição.

Como cediço, as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Há também direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Entretanto, o transporte de produto acabado, tais como os fretes indicados pela recorrente neste tópico, entre as minas da recorrente ou entre a mina e o Porto para formação de lote de exportação em recintos alfandegados, que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente, não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas de creditamento acima mencionadas.

Portanto, entendo que deve ser mantida a glosa relativa aos serviços de transportes discutidos neste tópico.

[...]

De outro lado, ao analisar a matéria do frete entre estabelecimentos, o voto vencido do recurso voluntário havia acolhidos as razões recursais no item, reconhecendo a possibilidade de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS. Segue trecho do voto vencido no acórdão ora combatido:

(a) Despesas de frete entre estabelecimentos da empresa, relacionados à formação de lote de exportação;

A razão pela qual tais créditos foram glosados decorrem da premissa adotada pela fiscalização de que o mero fato de a despesa com fretes ser oriunda de transferência de produtos acabados entre seus estabelecimentos e que, por isso, não haveria previsão legal para sua apropriação.

Ora, o motivo de sugerir a conversão em diligência era a de que fosse verificado se tais movimentações fariam parte de operações de venda ao exterior (exportações)

dado que o CFOP utilizado em tais "transferências" fora o de código 6504, "Remessa de mercadorias para formação de lote de exportação, de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento". Como se sabe, nessa modalidade de negócio, o contribuinte realiza remessas destinadas a formação de lote em recintos alfandegados para posterior exportação, que é feita em nome do contribuinte remetente original.

O resultado da diligência mostra que a fiscalização pouco esmiuçou se tais movimentações não compreenderiam uma etapa preparatória à venda para o exterior, de modo que não foi possível desconstituir que as dadas remessas foram, de fato, para formação de lote para exportação.

Por outro lado, é possível inferir que essa falta de aprofundamento deve-se ao fato de que, para a fiscalização, bastaria que as movimentações fossem entre estabelecimentos da mesma empresa para que não houvesse a possibilidade de apropriação de créditos sobre tais fretes.

Nesse ponto, erra o auditor fiscal porque, como dito acima, tais remessas, a rigor, tratam de operações de exportação indireta que não foram desconstituídas como tal, dada a insubsistência do Relatório Fiscal com relação a esse ponto.

O Recorrente, por outro lado, apresentou farta documentação para que a unidade de origem pudesse averiguar a veracidade das suas operações e essa, nem mesmo em sede de diligência, com o objetivo explícito de fazer essa confrontação, se dispôs a fazê-lo. Por oportuno, ainda vale destacar que o artigo 3º, caput e inciso IX, das Leis Federais 10.637/2002 e 10.833/2003, quando permitiu a apropriação de créditos sobre despesas de frete nas operações de venda, não o fez de maneira estrita, ao expressar que "a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a (...) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (...)", dando margem à possibilidade de se descontar créditos sobre os custos de transporte quando esses decorrem de uma operação de venda, ainda que não feita diretamente. No caso, a fiscalização não foi capaz de afastar a afirmativa de que tais despesas com transporte se referiam a operações de remessas com o fim específico de exportação.

Diante disso, acolho as razões recursais nesse item em particular, reformando a decisão ora recorrida.

No caso dos autos, trata-se de frete de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente. Trata-se de parte do processo produtivo do Contribuinte e, portanto, podendo ser enquadrado no conceito de insumo do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, já que, como afirmado pela Recorrente, não é possível o envio total e imediato de todo o produto a ser exportado. Portanto, os serviços de frete, por serem necessários para a atividade final de venda de mercadorias, pela ora Recorrente, geram direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos.

O direito ao crédito com relação ao transporte de produtos entre estabelecimentos, também vem reconhecido com fulcro no inciso IX, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/03, que autoriza a geração de crédito relativo ao frete na operação de venda, quando esse custo for suportado pelo vendedor.

Nesse aspecto, também não merece reforma o acórdão recorrido, estando em consonância com a jurisprudência dessa 3ª Turma da CSRF:

Acórdão 9303-009.680

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.

SÚMULA CARF nº 125 No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

(grifo nosso)

Acórdão nº 9303-004.318

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação.

Precedentes.

Recurso Especial da Contribuinte provido.

(grifo nosso)

Assim, deve ser dado provimento ao recurso especial do Contribuinte.

3 Dispositivo Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial do Contribuinte para reconhecer o direito ao crédito decorrente dos gastos com frete de produtos acabados entre estabelecimentos.

Como já mencionado acima, nas hipóteses de decorrência, configura-se uma efetiva relação de prejudicialidade externa entre o processo principal e aquele que lhe é subordinado. Tal relação pode ensejar um vínculo formal, materializado na reunião dos feitos para julgamento conjunto, mas impõe, sobretudo, um vínculo material, de modo que o processo subordinado deve necessariamente acolher e reproduzir o que for decidido no processo principal.

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para afastar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso para que seja aplicada ao presente processo a decisão administrativa deste CARF proferida no PAF nº 10120.725254/2015-16.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para que seja aplicada ao presente processo a decisão administrativa deste CARF proferida no PAF nº 10120.725254/2015-16.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente Redator