MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10120.900594/2016-13**
ACÓRDÃO	3102-002.463 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ADUBOS SUDOESTE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2014

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CRÉDITOS DE FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE

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.

FRETE E ARMAZENAMENTO. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO/ARMAZENADO.

A apuração do crédito de frete e de armazenamento não possui uma relação de acessoriedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado/armazenado. Não há qualquer previsão legal em contrário. Uma vez provado que o dispêndio configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

As despesas com fretes para a transferência/transporte de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos

DOCUMENTO VALIDADO

produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em julgar o recurso da seguinte forma: i) por unanimidade, para dar parcial provimento ao recurso a fim reverter as glosas sobre despesas com fretes no transporte de produtos sujeitos à alíquota zero, despesas de armazenagem na aquisição de produtos importados sujeitos à alíquota zero, bem como despesas com fretes no transporte de insumos entre estabelecimentos; e ii) pelo voto de qualidade, para manter a glosa dos fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Joana Maria de Oliveira Guimarães. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-002.460, de 23 de maio de 2024, prolatado no julgamento do processo 10120.900591/2016-80, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 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 ao crédito de PIS Não-Cumulativo, 2º trimestre/2014.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A DRJ julgou a manifestação de inconformidade do Contribuinte negando provimento ao recurso.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na impugnação quanto às infrações lançadas.

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:

> O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.
>
> Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento de créditos de PIS não cumulativo referente ao 1º trimestre de 2014 com compensações atreladas, na qual se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas e sobre a aquisição de produtos/serviços sujeitos à alíquota zero na apuração da contribuição.
>
> Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividades precípuas a produção de adubos e fertilizantes, bem como a comercialização de adubos, fertilizantes, defensivos e corretivos de solo.
>
> Feitas essas breves considerações para melhor compreensão das matérias em debate, passa-se à análise das pretensões da Recorrente em suas preliminares e mérito.
>
> **Conceito de insumo**
>
> No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas pela a Autoridade Fiscal, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de "insumo" para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.
>
> Para melhor compreensão da matérias envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

> REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.
>
> No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de "insumo" é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os "bens e serviços" que integram o custo de produção.
>
> (Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)
>
> CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.
>
> O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. (...).
>
> (Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR**,** sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

> 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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES 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.

DOCUMENTO VALIDADO

> 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. 543C 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 terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

> **Essencialidade**, que diz respeito ao 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;
>
> **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.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº

DOCUMENTO VALIDADO

63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF[1], com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, [2] c/c o

[1] Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)
Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.
§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.
§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.
§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.
§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.
§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.
(...)

[2] LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.
Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)
(...)
II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)
III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)
IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)
V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)
(...)
§ 4o A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)
§ 5o As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)
§ 6o - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)
§ 7o Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

DOCUMENTO VALIDADO

art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

> Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.
>
> Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.
>
> Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:
>
> a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":
>
> a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço"; a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência"; b) já o critério da relevância "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":
>
> b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva"; b.2) "por imposição legal".
>
> Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal aplicou integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015).

Em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, o julgamento da DRJ analisou as glosas efetuadas sob o conceito de insumo estabelecido nesse julgado, segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Esse mesmo entendimento do conceito de insumo deverá nortear as análises das glosas que permaneceram controversas nesta fase processual, conforme será discorrido em alguns dos itens seguintes.

Do frete sobre compras de insumos tributados à alíquota zero ou sem direito a crédito

Neste tópico, a Fiscalização não reconhece o crédito sobre fretes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou sem incidência das contribuições por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem sujeito à suspensão (art. 9º da Lei nº 10.925, de 23 de

DOCUMENTO VALIDADO

Original

julho de 2004), inclusive com previsão de apuração de crédito presumido (art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004) em substituição ao crédito básico. Portanto, estando a mercadoria sujeita à alíquota zero, à suspensão ou sem incidência, o frete a ela vinculado não gera direito a crédito em observância ao art.3º, §2º, inciso II, da Lei 10.822/2003:

> "Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...)
>
> § 2º Não dará direito a crédito o valor:
>
> (...)
>
> II da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei no 10.865, de 2004)

Observa-se que o dispositivo transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, não trata o dispositivo de vedação de creditamento de serviços sujeitos à tributação incorridos com bens não sujeitos a tributação (que é o caso do presente processo).

Tem-se, assim, por insubsistente a subsunção efetuada pela Auditoria Fiscal no sentido de que o fato do produto transportado não ser onerado, ou onerado parcialmente, pelas contribuições, o frete, por compor o custo do produto adquirido, seguiria o mesmo regime dele, não permitindo, dessa forma, créditos dos serviços a ele associados.

Sem dúvida, tais despesas com fretes compõem o custo da mercadoria adquirida e transportada, mas o frete com a incidência integral das contribuições não deve seguir a mesma regra do bem transportado, não há essa relação de acessoriedade (acessório segue o principal), sendo independentes e permitido o creditamento integral das contribuições para o frete.

Dessa forma, tratando-se o serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado, ou onerado parcialmente, pelas contribuições, as despesas com frete oneradas pelas contribuições devem ser apropriadas integralmente no regime da não cumulatividade, na condição de compor o custo de aquisição do produto utilizado como insumo essenciais ao processo produtivo.

Esse foi o entendimento externado por outras turmas do CARF para o julgamento do mesmo tema:

> FRETE E ARMAZENAMENTO. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO/ARMAZENADO

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> A apuração do crédito de frete e de armazenamento não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado/armazenado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o dispêndio configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal, i.e., custo e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.
>
> (Acórdão 3402-008.053 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 21 de janeiro de 2021, Relatora Maysa de Sá PItondo)
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.
>
> Insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, considerando como parâmetro o custo de produção naquilo que não seja conflitante com o disposto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.
>
> FRETE E ARMAZENAMENTO. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO/ARMAZENADO.
>
> A apuração do crédito de frete e de armazenamento não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado/armazenado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o dispêndio configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal, i.e., custo e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.
>
> (Acórdão 3402-004.008, data da Sessão 25/04/2017 , voto vencedor de Diego Diniz Ribeiro)
>
> FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO.
>
> Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.
>
> (Acórdão nº 3302005.813– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 24 de setembro de 2018, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad)
>
> CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.
>
> Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.
>
> (Acórdão nº 3302004.890 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 25 de outubro de 2017, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus)

Assim, deve ser concedido o crédito integral dos fretes sobre o transporte de insumos sujeitos à alíquota zero ou não onerado pelas contribuições.

Despesas de fretes de transferência de produtos acabados e insumos entre estabelecimentos

A Recorrente explica que, devido às características do seu ramo de atividade, a empresa necessita transferir seus produtos acabados e insumos das unidades de

Paranaguá/PR - (0002) e Sergipe (0007) para estabelecimentos de outros estados, principalmente a matriz em Jataí/GO (0001).

Vale ressaltar que as transferências em questão são também de produtos tributados à alíquota zero (adubos/fertilizantes e suas matérias-primas)

As referidas despesas tratam, assim, de fretes incorridos nas transferências de produtos acabados e insumos entre os seus estabelecimentos, que a Recorrente afirma ter direito a creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS, do valor despendido com o frete, sendo possível quando este for utilizado como insumo do seu processo produtivo, com fundamento no artigo 3.º, inciso II da Lei n.º 10.833/03.

Cabe razão parcial à Recorrente.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

> i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto n° 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3° da Lei n° 10.833/03;
>
> ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e
>
> iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3° da Lei nº10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que parte das despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados para outros estabelecimentos da empresa.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para outros estabelecimentos não se enquadra 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, 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.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

> De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

DOCUMENTO VALIDADO

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

> a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10;637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);
>
> b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);
>
> c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e
>
> d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadram como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

DOCUMENTO VALIDADO

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

> 55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e 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.
>
> 56. **Destarte**, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica**, **para centros de distribuição** ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.
>
> ...
>
> 59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda** ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Nesse mesmo sentido, tem-se decisões das turmas do CARF, conforme exemplificado nas ementas abaixo:

> PIS-PASEP/COFINS. CREDITAMENTO. FRETE. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Os gastos com fretes na transferência de produtos acabados da filial para a matriz e para armazenamento não geram direito a crédito das contribuições para o PIS-PASEP/COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa, por não se configurarem como insumo da produção, visto que são realizados após o término do processo produtivo.
>
> (Acórdão nº9303-012.317, 3ª Turma da CSRF, sessão de 17 de novembro de 2021, relatoria do Conselheiro Rodrigo Pôssas)
>
> CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESPESAS PORTUÁRIAS.
>
> Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no

DOCUMENTO VALIDADO

> regime da não-cumulatividade, sobre as despesas desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.
>
> (Acórdão nº9303-010.724 – CSRF / 3ª Turma, sessão de 17 de setembro de 2020, relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal)
>
> TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA TERMINAL DE CARGA PARA EXPORTAÇÃO. GASTOS COM FRETE. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitido o direito de apropriação de créditos da Contribuição para a COFINS sobre os gastos com frete relativos à operação de transporte entre estabelecimentos do contribuinte ou nas remessas para terminal de carga para exportação.
>
> (Acórdão nº3402-009.827– 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma, sessão de 16 de dezembro de 2021, relatoria do Conselheiro Pedro Sousa Bispo)

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidas as glosas dos fretes nas transferências de produtos acabados entre a fábrica e o armazém portuário.

No que concerne ao frete no transporte de insumos entre estabelecimentos, é possível o seu creditamento, visto que o frete pago na movimentação de matérias-primas entre estabelecimentos pode ser considerado como insumo durante o processo de produção do bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3° das Lei nº10.833/03 e Lei nº10.637/2002, pouco importando se o bem transportado estava sujeito a alíquota zero para as contribuições, valendo aqui a mesma fundamentação apresentada no tópico anterior.

Serviços de armazenagem

O acórdão recorrido manteve a glosa de despesas com armazenagem de produtos importados, em terminais portuários na operação de compra, por entender que esses produtos estão sujeito à alíquota zero (adubos, fertilizantes e suas matérias-primas, a exemplo de sulfato de amônio e cloreto de potássio), tendo em vista que a previsão legal de concessão de crédito é para armazenagem na operação de venda, conforme art. 3º, IX, da Lei 10.833, de 2003, já citado.

Uma vez que a armazenagem deve compor o preço de aquisição de insumos, entendo que esse tipo de despesa faz jus ao creditamento integral das contribuições pagas, ainda que o produto armazenado esteja sujeito à alíquota zero, como se deu no presente caso.

A fim de evitar repetições, a fundamentação para reverter esta glosa é a mesma utilizada no tópico anterior “Do frete sobre compras de insumos tributados à alíquota zero ou sem direito a crédito”.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, deve ser revertida a glosa das despesas de armazenagem de produtos importados.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas sobre despesas com fretes no transporte de produtos sujeitos à alíquota zero, despesas de armazenagem na aquisição de produtos importados sujeitos à alíquota zero, bem como despesas com fretes no transporte de insumos entre estabelecimentos.

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 dar parcial provimento ao recurso a fim reverter as glosas sobre despesas com fretes no transporte de produtos sujeitos à alíquota zero, despesas de armazenagem na aquisição de produtos importados sujeitos à alíquota zero, bem como despesas com fretes no transporte de insumos entre estabelecimentos.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO