MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10183.720757/2013-07

Processo nº	10183.720757/2013-07
Recurso	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-015.082 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	11 de abril de 2024
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL E FRS S/A AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL FAZENDA NACIONAL E FRS S/A AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL

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

Ano-calendário: 2008

COFINS. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO.

Apenas dão direito à credito das contribuições não cumulativas as despesas de exportação que comprovadamente constituam insumos essenciais, relevantes ou pertinentes à atividade produtiva do contribuinte ou que configurem atividades vinculadas ao frete ou armazenagem na operação de venda.

COFINS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. FRETES. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O frete pago para o transporte de insumos não onerados pela COFINS é uma operação autônoma em relação à aquisição destes insumos. Isto porque, são regimes distintos dos insumos não onerados. Portanto, os fretes para transporte de insumos que não sofrem a tributação da Cofins geram direito ao crédito da não-cumulatividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhes provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Encontram-se para exame **Recurso Especial da Fazenda Nacional** e **Recurso Especial do Contribuinte,** com admissibilidade pela Presidência desta Terceira Seção de Julgamento nos seguintes termos:

> **Recurso Especial da Fazenda Nacional – Despacho em Agravo**
>
> ACOLHO o agravo e DOU seguimento ao recurso especial relativamente à matéria **"possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos serviços portuários tomados no embarque de exportação"**.
>
> **Recurso Especial do Contribuinte – Despacho**
>
> No recurso cuja admissibilidade ora se analisa (fls. 478 a 484), o recorrente suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais sobre fretes para transporte de insumos adquiridos a pessoas físicas; sujeitos à alíquota zero, ou; com suspensão das contribuições sociais. Indica como paradigma o acórdãos n° 3402-003.520 e 9303-007.604.
>
> (...)
>
> Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Na origem, o feito abrangeu pedido de ressarcimento de crédito da Cofins não cumulativa vinculado a operações de exportação, relativo ao ano calendário de 2008.

Recorreu-se do Acórdão nº 3302.010.599, de 23 de março de 2021, assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Ano-calendário: 2008
>
> INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR. NOTA SEI PGFN MF 63/2018
>
> O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo.
>
> Tal entendimento restou consubstanciado pelo STJ, no REsp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito do art. sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, sendo, assim, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, em face do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).
>
> Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/2018, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente

Original

empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO/DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em pedidos de restituição/ressarcimento e em declarações de compensação, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez dos créditos pretendidos. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

DESPESAS DE FRETES. AQUISIÇÕES COM FIM ESPECIFICO DE EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora, assim como sobre os respectivos fretes e demais despesas não vinculadas às exportações de produtos próprios.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.

Em regra, não geram créditos no regime da não-cumulatividade da COFINS as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. As aquisições de bens para revenda em operações que estão sujeitas à alíquota zero não geram direito ao crédito da COFINS não-cumulativa, por força da vedação estabelecida pelo art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003.

FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS/COFINS.

VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE INSUMOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Os encargos de depreciação de veículos utilizados no transporte de insumos

geram créditos no âmbito das contribuições não-cumulativas.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

As despesas com serviços de manutenção em máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo podem gerar direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativos.

DESPESAS DE EMBARQUE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas com embarque, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, dão direito ao creditamento.

VENDAS COM SUSPENSÃO. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO LEGAL EXPRESSA.

Original

> Por força do art. 8º, § 4º, inciso II, e do art. 15, § 4º, ambos da Lei nº 10.925/2004, a pessoa jurídica cerealista, aquela que exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou, ainda, aquela que exerça atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do § 1º do referido art. 8º, deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa do PIS/COFINS, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência daquelas contribuições. Nesses casos, a expressa vedação legal ao aproveitamento de créditos de PIS/COFINS continua válida e vigente, não tendo sido afastada pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004.
>
> SALDO CREDOR TRIMESTRAL. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF nº. 125.
>
> 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.
>
> (sem destaques no original)

O acórdão recorrido foi objeto de Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte, não admitidos pelo presidente da turma *a quo*.

Do breve relato, observa-se que a discussão original envolveu a glosa de crédito sobre diversos custos assumidos pelo Contribuinte, restando, para exame desta 3ª Turma da CSRF, apenas 2 (duas) teses jurídicas: **(i)** a possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos serviços portuários tomados no embarque de exportação e **(ii)** o direito à tomada de créditos das contribuições sociais sobre fretes para transporte de insumos não tributados.

Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, Relatora.

I. Conhecimento

a. Recurso da PGFN - Serviços portuários tomados no embarque de exportação

Conforme Despacho de Admissibilidade, o Recurso Especial é tempestivo.

Os dispositivos legais questionado consistem art. 3º, inciso II e IX da Lei nº 10.833/03, seja no que tange à interpretação do conceito de "insumo" (enquadramento ou não de determinados itens na concepção adotada), tendo sido a decisão recorrida proferida nos termos da decisão proferida com efeitos vinculantes pelo Superior Tribunal de Justiça no Resp n.º 1.221.170 PR.

Inicialmente o Recurso Especial Fazendário fora inadmitido sob o argumento de que a decisão recorrida concedeu o direito ao crédito sobre tais despesas com fundamento no inciso IV do art. 3º das leis nº 10.637/02 e 10.833/02, ao passo que os acórdãos paradigma

Original

(9303-011.000 e 9303-010.724) teriam concedido os mesmos créditos com fundamento no inciso II do mesmo dispositivo legal.

Em sede de Agravo tal equívoco foi solucionado, posto que *"no voto vencedor do acórdão recorrido as despesas em debate, inerentes à exportação, seriam passíveis de creditamento tanto pelo inciso II quanto pelo inciso IX do art. 3º, pois representariam insumos (da exportação, não do processo produtivo) e despesas de transporte e armazenagem"*.

Também o acórdão paradigma 9303-011.000, em sua própria ementa, que as despesas em debate *"não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo nem frete/armazenamento na venda do produto"*, assim como também no acórdão 9303-010.724 restou consignado no corpo do voto que *"embora não tenha sido esse o fundamento da relatora em seu voto, também não se tratam de despesas que possam ser caracterizados como serviços de fretes e armazenagens na operação de venda, de que trata o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003"*.

Desse modo, o Recurso Especial da Fazenda Nacional deve ser admitido nos termos do despacho em Agravo.

b. <u>Recurso do Contribuinte – Frete nas operações de aquisição de insumos não tributados</u>

Conforme Despacho de Admissibilidade, o Recurso Especial é tempestivo.

O dispositivo legal questionado consiste art. 3º, inciso II da Lei nº 10.833/03, no que tange à interpretação do conceito de "insumo", tendo sido a decisão recorrida proferida nos termos da decisão proferida com efeitos vinculantes pelo Superior Tribunal de Justiça no Resp n.º 1.221.170 PR.

Entendo que o despacho de admissibilidade examinou bem a questão controvertida, circunscrita à possibilidade de apropriação de crédito sobre o custo do frete na aquisição de insumo não tributado, pelo que o integro ao presente voto para admitir o Recurso Especial do Contribuinte.

II. <u>Mérito</u>

a. <u>Recurso da PGFN - Serviços portuários tomados no embarque de exportação</u>

No presente feito, consta do relatório fiscal que foram glosadas as despesas com Embarque que o Contribuinte não teria conseguido especificar, dentro da linha **"Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda",** a que item se refeririam (recepção, armazenamento ou embarque). Confira-se:

> 92. A seguir serão efetuadas as considerações relacionadas aos créditos pleiteados pelo contribuinte referentes a "Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda".

Original

> 93. O contribuinte apresentou planilhas com os itens por ele considerados como insumos no ano 2008 (fls. 2814 a 2819 e 2870 a 2991).
>
> 94. O contribuinte informou no Demonstrativo apresentado valores referentes a "RECEP./ ARMAZ. E EMBARQUE" (fl. 3.298).
>
> (...)
>
> 98. Conforme a Legislação acima citada, não há previsão legal para a apuração de créditos referentes a despesas com "Embarque".
>
> 99. Não é permitido que a autoridade administrativa amplie o direito a crédito para outras hipóteses não previstas na Legislação.
>
> 100. Diante do exposto, os valores informados pelo contribuinte que não especifiquem a que item o crédito se refere (**recepção, armazenamento ou embarque**), serão **objetos de glosa** (fls. 3.299 a 3.301).
>
> 101. Seguem abaixo tabelas mensais com os valores referentes a **"Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda"** que foram aceitos após o processo de análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte (DACON) no período de janeiro a setembro. Lembrando que o valor do crédito aceito está limitado ao crédito pedido na DACON.

Tanto na Manifestação de Inconformidade como em Recurso Voluntário, tais despesas foram tratadas de forma genérica. Ou seja, em nenhum momento é especificado exatamente quais as despesas de embarque estão sendo debatidas.

Portanto, o que se tem, no voto condutor do acórdão recorrido, é o entendimento de que toda e qualquer despesa vinculada à exportação, para uma empresa comercial exportadora, poderá ser enquadrada como crédito, seja como insumo (art. 3º, II), seja como armazenagem ou frete (art. 3º, IX):

> Com razão a Recorrente, tendo em vista que tem como uma das suas principais receitas, as vendas de produtos destinados ao mercado externo, sendo a contratação desses serviços, necessários e imprescindíveis para a efetivação de suas operações, sem o que, não haveria a possibilidade de serem realizadas, devendo, portanto, estes serviços serem considerados passíveis de credito das contribuições aqui discutidas, tomando como premissa a essencialidade do serviço à atividade exercida.
>
> A meu ver, tais despesas na operação de exportação não podem ser dissociadas das despesas de armazenagem e frete comercial, pois seria ilógico assumir que somente uma parte do dispêndio incorrido no processo de deslocamento da mercadoria exportada até o porto, possa ser deduzida da base de cálculo das contribuições.
>
> Ademais, seja pelo art. 3.º, inciso II, seja pelo seu inciso IX da Lei nº 10.833/2003, tanto por configurar "serviços utilizado como insumos" como configurar "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda" (pagos à PJ brasileira ainda que sejam meros agentes marítimos), cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda, o dispêndio com embarque gera direito ao crédito, pois são também relevantes e essenciais a atividade desenvolvida pela empresa.

Embora sejam mencionadas, ao longo do voto, exemplos de despesas incorridas na exportação, não restou claro, no acórdão recorrido, quais despesas, exatamente, compuseram o grupo "*Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda"*, tendo sido, à luz da fiscalização, glosadas aquelas despesas *"que não especifiquem a que item o crédito se refere*

Original

(recepção, armazenamento ou embarque)", que passaram a ser chamadas, pela Contribuinte, de forma genérica, de "despesas de embarque".

Nos termos dos acórdãos apontados como paradigma, as despesas neles especificadas foram glosadas seja porque, se analisados na condição de insumos, foram incorridas após a encerramento do processo produtivo, seja porque se referem a serviços administrativos que não se enquadrariam como frete ou armazenagem.

Todavia, não vejo como coadunar, *in totum*, com nenhum dos entendimentos expostos: não há como generalizar o direito ao crédito sobre toda ou qualquer "despesa de embarque", assim como não há como afirmar que toda despesa incorrida com o embarque da mercadoria não possa, em nenhuma hipótese, ser enquadrada como frete, armazenagem ou mesmo insumo, a depender a atividade exercida pelo Contribuinte.

Desse modo, entendo que devo tomar como linha de corte aquilo que restou consignado no Relatório Fiscal e não restou impugnado de forma específica pela Contribuinte:

> 100. Diante do exposto, os valores informados pelo contribuinte que não especifiquem a que item o crédito se refere (**recepção, armazenamento ou embarque**), serão **objetos de glosa** (fls. 3.299 a 3.301).

Assim tendo por pressuposto fático de que as despesas glosadas são apenas aquelas que foram especificamente vinculadas a operações de recepção, armazenamento ou embarque, entendo deva ser mantido o lançamento face à correta aplicação do art. 3º, IX da Lei nº 10.833/03, devendo ser dado provimento ao Recurso Especial Fazendário.

b. <u>Recurso do Contribuinte – Frete nas operações de aquisição de insumos não tributados</u>

Entendo que a tese acolhida pelo voto recorrido se encontra hoje superada no âmbito desta CSRF. Nos termos da legislação aplicável (art. 3º, §2º, II da Lei nº 10.833/03), a restrição ao crédito é restrita ao insumo não tributado ou sujeito à alíquota zero, não alcançando os respectivos serviços de frete tributado.

Nesse sentido, recente precedente unânime deste Colegiado, com composição similar à presente, de relatoria da Conselheira Presidente Liziane Angelotti Meira:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011
>
> FRETES, TRIBUTADOS, NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.
>
> Os gastos com fretes pagos a pessoa jurídica na aquisição de bens que se enquadram no conceito de insumo compõem o seu custo e, considerando que, sem o transporte, o insumo não chega ao produtor, este serviço, mesmo que anterior ao processo produtivo, é a ele essencial, pelo que há o direito ao crédito integral sobre o seu valor, ainda que o insumo seja desonerado das contribuições.
>
> (Acórdão nº 9303-014.371, sessão de 19/09/2023)

Original

Com o mesmo entendimento, cito também acórdão de relatoria do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2007
>
> COFINS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. FRETES. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.
>
> O frete pago para o transporte de insumos não onerados pelo PIS e pela COFINS é uma operação autônoma em relação à aquisição destes insumos. Isto porque, são regimes distintos dos insumos não onerados. Portanto, os fretes para transporte de insumos que não sofrem a tributação do PIS e da Cofins geram direito ao crédito d não-cumulatividade.
>
> (Acórdão nº 9303-014.348, sessão de 17/08/2023)

Em ambos os julgados, assentou-se a tese de que a remuneração pelo serviço de frete é autônoma em relação à remuneração pela aquisição de insumo, no sentido de que, havendo tributação sobre aquela parcela, não se pode negar o direito ao crédito correspondente ao adquirente do serviço.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial do contribuinte.

III. Dispositivo

Diante das razões expostos, voto por conhecer e dar provimento a ambos os Recursos especiais interpostos (Fazenda Nacional e Contribuinte).

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário

Original