



Processo nº 10640.903812/2013-50
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-013.961 – CSRF / 3^a Turma**
Sessão de 13 de abril de 2023
Recorrente BOZEL BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

CRÉDITOS. DESPESAS ADUANEIRAS NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. RAZÕES SEMELHANTES ÀS ADOTADAS EM JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, PARA FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, visto que tais despesas não constituem insumos ao processo produtivo, por ocorrerem posteriormente a tal processo, e nem constituem fretes de venda. A mesma razão de decidir se presta a despesas aduaneiras na exportação, que são despesas incorridas após o processo produtivo, não se enquadrando nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, negou-se provimento por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Erika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini

Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pelo Contribuinte ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3402-007.183**, de 17 de dezembro de 2019, cuja ementa se transcreve a seguir:

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com o critério da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Matéria consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em julgamento ao REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos

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

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA ARMAZÉM GERAL. 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 armazéns gerais.

SERVIÇOS DE CAPATAZIA, AGENCIAMENTO, ASSESSORIA, TAXAS DE LIBERAÇÃO E DESPACHO ADUANEIRO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de capatazia, agenciamento, assessoria, taxas de liberação e despacho aduaneiro, por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos de COFINS no regime não-cumulativo, por absoluta falta de previsão legal. Tampouco se enquadram como armazenagem de mercadoria na operação de venda, pois somente se consideram despesas com armazenagem aquelas despesas com guarda de mercadoria; não se incluindo nesse conceito as referidas despesas.

FRETES MARÍTIMOS INTERNACIONAIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA Não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País os serviços de transporte internacional contratados por intermédio de agente, representante de transportador domiciliado no exterior.

Recurso Voluntário Provado em Parte.

Assim decidiu o colegiado:

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a validade do crédito sobre frete na transferência de produtos inacabados e insumos entre estabelecimentos. Vencida a Conselheira Cynthia Elena de Campos (relatora) que dava provimento integral ao Recurso inclusive quanto aos serviços utilizados no processo de exportação e fretes na transferência de produtos acabados, neste último item acompanhada pela Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Sousa Bispo.

A empresa foi cientificada do Acórdão e apresentou Recurso Especial suscitando divergência com relação as seguintes matérias:

- 1 - Direito Creditório das Despesas Aduaneiras
- 2 - Direito Creditório dos Fretes de Transferência de Produtos Acabados.

O Recurso Especial foi admitido conforme despacho de fls. 816.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões requerendo, que o Recurso Especial do Contribuinte seja negado provimento, mantendo-se a decisão do Acórdão Recorrido.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 816.

Do Mérito

No mérito, a divergência suscitada pela Contribuinte diz respeito às seguintes matérias:

1 - Direito Creditório das Despesas Aduaneiras

2 - Direito Creditório dos Fretes de Transferência de Produtos Acabados.

A autuação objeto deste processo foi lavrada em razão da conclusão do Auditor Fiscal apontada em Relatório Fiscal de fls. 86-97, embasada na impossibilidade de considerar tais créditos originados de insumos para a atividade desenvolvida pela Autuada, uma vez que, há época dos fatos, a legislação de regência não assegurava o direito de apurar crédito sobre todo e qualquer custo, despesa e encargo, ainda que necessário à atividade da pessoa jurídica.

1 - Direito Creditório das Despesas Aduaneiras

O Auditor Fiscal Autuante glosou créditos referentes a serviços utilizados no processo de exportação (agenciamento, assessoria na exportação, capatacias, taxas de liberação, despacho aduaneiro) por entender que não dizem respeito a frete ou armazenagem, mas a despesas diversas.

Entendo que as despesas necessárias para movimentação das mercadorias nas instalações portuárias, bem como conferência de carga, carregamento e descarga, além das demais despesas aduaneiras incorridas nas exportações são essenciais em razão de sua obrigatoriedade para efetivação de tais operações, dão direito ao crédito.

Esse assunto já foi analisado por essa turma em 15 de abril de 2021, Acórdão n.º 9303-011.412 - cujo o voto vencedor foi da Ilustre Conselheira Vanessa Marini Ceconello, e tece a seguinte ementa:

SERVIÇOS PORTUÁRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Em razão das operações de importação e exportação, tanto de matérias-primas como dos produtos acabados, as despesas com serviços portuários mostram-se essenciais ao processo produtivo da empresa nas etapas iniciais e finais. Além disso, os serviços portuários permitem o envio das mercadorias até o destino final e permite a continuidade de suas atividades fabris.

Em seu voto a Relatora trouxe os seguintes argumentos, o que peço licença , para adotar como razão de decidir

Com a devida vênia ao voto do Ilustre Conselheiro Relator, ousou-se divergir do seu entendimento tão somente no que tange ao provimento ao recurso especial do Contribuinte, **reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições de PIS e COFINS quanto às despesas com serviços portuários**. Portanto, o presente voto vencedor restringe-se ao reconhecimento do direito ao crédito relativo às despesas com serviços portuários, tendo prevalecido o voto do Nobre Relator quanto às demais matérias.

No acórdão recorrido, o Colegiado a quo entendeu por reverter a glosa e negar provimento ao recurso voluntário, pois os serviços portuários, embora possam revelar-se importantes para a atividade econômica do contribuinte, não são insumos por serem despesas incorridas após o processo produtivo, in verbis:

[...]

Para melhor visualização dos documentos juntados ao processo, seguem abaixo os serviços relacionados pela Recorrente:

serviços portuários;

Tendo em vista tal conceito de insumos e voltando ao caso concreto, há que se concluir que gastos portuários, como é o caso dos serviços de movimentação e embarque, ainda que, eventualmente, possam se mostrar necessários à atividade econômica da pessoa

jurídica, não podem ser considerados insumos, uma vez que constituem despesas incorridas após o processo produtivo.

De fato, os referidos dispêndios ocorrem após o período de duração do processo produtivo, não guardando a fundamental e necessária relação de pertinência com a produção, razão pela qual não se aplica a eles o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS não-cumulativos.

Glosa mantida.

[...]

De outro lado, em sede de recurso especial, o Sujeito Passivo alega que há de ser reconhecidos os serviços portuários como insumos, em consonância com o decidido pelo STJ, no REsp nº 1.221.170, tendo em vista que “os encargos aduaneiros compreendem os serviços portuários, tais como despesas com desestiva (tirar a carga de bordo), descarga armazenagem, despachante, emissão documentos fiscais, frete pago no transporte efetuado no território nacional, etc.; [...].”

Para análise do item em específico, explicita-se primeiramente o conceito de insumos adotado no presente entendimento.

1 Conceito de insumos

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 serviços portuários.

2 Serviços portuários

Entende-se assistir razão ao Contribuinte quanto à essencialidade e relevância dos serviços portuários para o seu processo produtivo, por serem inerentes à entrada ou saída de mercadorias do país

Conforme se depreende do contrato social, a INGREDION é pessoa jurídica de direito privado, tendo como objeto social a moagem de milho, mandioca e outros vegetais apropriados, para fabricação de amidos, féculas, glicoses, dextrinas, maltodextrinas, óleos e outras substâncias similares. Em razão das operações de importação e exportação, tanto de matérias-primas como dos produtos acabados, as despesas com serviços portuários mostram-se essenciais ao seu processo produtivo. Nesse sentido, foi também esclarecido no Laudo Técnico apresentado pelo Contribuinte nos autos (e-fls.1.718 e 1.719):

[...]

Para o caso particular da Ingredion, determinados insumos (reagentes catiônicos, catalisador de níquel, entre outros) e produtos acabados específicos (óleo de milho, amido modificado, glucose, sorbitol, etc) são importados e exportados, respectivamente, por meio dos portos brasileiros, obrigando a companhia, obviamente, a utilizar as estruturas citadas e explicadas anteriormente assim como a se sujeitar às normativas alfandegárias inerentes ao comércio internacional.

Os serviços retroportuários e portuários são de extrema importância nas etapas iniciais e finais do processo produtivo da empresa pois as movimentações, armazenamento, embarque e desembarque das mercadorias permitem o envio das mesmas até o destino final e, dependendo o sentido do tráfego (importação ou exportação), paralisaria algumas atividades fabris e, também, restringiria seu campo de abrangência, ocasionando a perda de uma fatia significativa do mercado

internacional e, consequentemente, levando a deterioração de suas finanças em ambas as situações.

[..]

Portanto, por se enquadrarem no conceito de insumos do art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, deve ser reconhecido o direito ao creditamento das despesas com serviços portuários, dando-se provimento ao recurso especial do Contribuinte.

Entende-se que a pretensão da Recorrente encontra respaldo na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, podendo-se admitir a tomada de créditos das despesas aduaneiras com capatazia, tendo em vista enquadrarem-se no conceito de insumos, previsto no inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03. Além disso, também o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/03 prevê que as despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, desde que suportadas pelo vendedor, são passíveis de dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS.

As despesas de capatazia mostram-se como parte imprescindível no processo de exportação, já que referidas atividades de movimentação de carga e descarga, capatazia e monitoramento e taxa de risco tratam-se de etapas imprescindíveis para que os produtos produzidos pela Recorrente cheguem até o seu destino.

Pode-se, inclusive, equiparar referidos créditos com o reconhecimento do direito ao crédito sobre as despesas com frete no transporte de insumos, dos produtos em elaboração e dos produtos acabados entre estabelecimentos dos contribuintes, por se constituírem em etapa essencial ao processo produtivo, o que vem sendo reconhecido por este Colegiado, a exemplo do Acórdão nº 9303-004.673.

Nesse sentido, deve ser dado provimento ao recurso especial do Contribuinte.

Cita-se trechos do voto proferido no Acórdão nº 3402-007.189, de relatoria da il. Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, indicado como paradigma, que por unanimidade de votos, afastaram as glosas sobre os serviços portuários na importação de insumos, como razões para decidir:

Como se sabe, este Colegiado tem adotado o conceito de insumo delimitado no REsp nº 1.221.170/PR (2010/02091150) cuja ementa consta abaixo:

(...)

Não obstante isso, no mérito, deve o Colegiado analisar se o óbice apontado pela fiscalização na diligência para o creditamento referente a rubrica “Serviços Operações Portuárias” está em consonância com o conceito abstrato de insumo delimitado no Voto da Ministra Regina Helena Costa no REsp nº 1.221.170/PR e com as demais normas de creditamento da contribuição.

Como se vê acima, o único óbice colocado pela fiscalização para os serviços portuários foi o fato de não haver direito ao crédito sobre o bem (insumo) importado, o que, a seu ver, impediria também o creditamento do serviço aplicado sobre ele. Com relação à questão da demonstração, solicitada pelo Colegiado no item iii) da Resolução, de que os serviços estariam vinculados diretamente aos insumos importados e não se tratariam de despesas gerais da empresa, a recorrente apresentou argumentação e documentos nesse sentido na diligência, mas a fiscalização não apontou qualquer falha quanto a esse procedimento.

Incumbe, então, verificar se os serviços portuários em si, considerados separadamente dos bens (insumos importados) sobre os quais são aplicados anteriormente a sua entrada no processo produtivo, poderiam ser considerados relevantes ou essenciais ao processo produtivo da recorrente.

Quando se diz que tal bem é essencial ao processo produtivo de determinado contribuinte, ele o é, logicamente, já devidamente localizado no estabelecimento da adquirente/contribuinte onde será utilizado. A "essencialidade" do serviço portuário existe em face da essencialidade do próprio bem (insumo importado) . Os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. Embora antecedam o processo produtivo da adquirente, são serviços essenciais a ele. A subtração do serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado.

Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente, cabível é o direito de crédito das contribuições em face de tais serviços, independentemente do efetivo creditamento sobre os insumos importados.

Dessa forma, entendo que devem ser afastados os óbices apontados pela fiscalização na diligência, cabendo a reversão integral das glosas efetuadas sob a rubrica "Serviços Operações Portuárias".

...

Assim, entendo que os procedimentos de "elevação" na exportação, mesmo ocorrendo após a produção das mercadorias, exatamente por serem indispensáveis às atividades do contribuinte concederiam direito de crédito de PIS e de COFINS.

Quanto a movimentação e embarque das mercadorias nos navios e serviços portuários com destino à exportação, estes se enquadrariam como armazenagem ou frete a que se refere o art. 3º, IX, da Lei n. 10.833, de 2003 (aplicável também ao PIS nos termos do inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003).

No presente caso, entendo que os gastos logísticos na aquisição de insumos geram direito ao crédito, como componentes do custo de aquisição. Tendo em vista o Resp 1.221.170/PR, os gastos logísticos essenciais e/ou relevantes à produção dão direito ao crédito. Incluem-se no contexto da produção os dispêndios logísticos na movimentação interna ou entre estabelecimento da mesma empresa. Os gastos logísticos na operação de venda também geram o direito de crédito, conforme inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, pois estão abrangidos pela expressão "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda".

Essa matéria já foi examinada pela 3ª Turma da CSRF. O colegiado reiterou o direito ao creditamento de PIS e COFINS sobre valores como os ora examinados:

"PIS NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS COM O DESCARREGAMENTO DE MERCADORIAS NO PORTO E SEU TRANSPORTE ATÉ A UNIDADE FABRIL POR TUBOVIA. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE."

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

de PIS não cumulativo sobre despesas com o descarregamento de mercadorias no porto e seu transporte até a unidade fabril por tubovia, despesas de armazenagem e fretes na operação de venda”

(Acórdão 9303-005.941, Rel. Demes Brito, J: 20/01/2017)

Além do Acórdão acima, cito ainda alguns julgados onde o CARF, ao analisar operações decorrentes das atividades agroindustriais das usinas de açúcar e álcool (caso da contribuinte), afastou a glosa com custos decorrentes de serviços portuários, **inclusive serviços de elevação / carregamento:**

Acórdão n.º 3301-002.061

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS. CUSTOS DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS. Os custos incorridos com serviços de desestiva/produção (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias primas no armazém alfandegado), geram créditos dedutíveis da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou passíveis de resarcimento”

Acórdão n.º 3402-002.526

“PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. ABRANGÊNCIA E LIMITES. Concedem o crédito das contribuições ao PIS e à COFINS os serviços de armazenagem, sendo a estes inerentes os serviços portuários que compreendem dispêndios com serviços de carregamento, armazenagem na venda, emissão notas fiscais de armazenamento/importação e serviços de medição de equipamentos portuários”

Acórdão n. 3301004.392

“NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPORTAÇÃO. Comprovada a essencialidade no processo de industrialização de bens destinados à venda, é possível a apuração de crédito da não cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, dos dispêndios da pessoa jurídica com: a) armazenagem de insumos importados no recinto alfandegário; b) fretes dos insumos importados do recinto alfandegário até o estabelecimento industrial e c) contratação de empresa terceirizada para disponibilização de mão de obra temporária aplicada diretamente no processo industrial”

Acórdão. n. 3402-008.178

DESPESAS COM SERVIÇOS DE DESESTIVA, ARMAZENAGEM NA IMPORTAÇÃO E MOVIMENTAÇÃO DA CARGA. ESSENCIALIDADE AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO. Os serviços de desestiva, armazenagem e movimentação da carga da área portuária constituem elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, permitindo a chegada do insumo até o estabelecimento industrial, sendo essencial à produção do bem comercializado.

Acórdão n.º 3403-002.319

“PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO. Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas”

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

2 - Direito Creditório dos Fretes de Transferência de Produtos Acabados

Quanto ao tema, entendo pela possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre serviços de frete na transferência de produtos acabados.

Nos documentos em referência, a exemplo da Nota de fls. 208, consta o incoterm CFR, em que o vendedor/exportador é responsável pelo pagamento dos custos necessários, inclusive frete e desembarço da exportação, para colocar a mercadoria a bordo do navio, cessando sua responsabilidade no o porto de destino designado.

Em sede de Recurso Especial o Contribuinte apresentou a Planilha Doc.08 – FRETE DE PRODUTOS ACABADOS (PARA EXPORTAÇÃO).

Entendo que no presente caso, que o embasamento para conceder a possibilidade de creditamento esta descrito nos seguintes artigos:

- *inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03 - Insumo: critério da essencialidade, a partir do entendimento já firmado pelo STJ;*
- *inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 – Armazenagem na operação de venda.*

No voto vencido do Acordão Recorrido, foi citado como fundamento os trechos do voto da Ilustre Relatora Tatiana Midori Migiyama, Acórdão nº 9303-009.715:

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, importante recordar que insurgiu com discussões envolvendo as seguintes matérias:

Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da firma;

Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.

Quanto a essas matérias, entendo que assiste razão ao contribuinte. Eis que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos, bem como remessa para depósito fechado e armazém geral, gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições.

Frise-se a ementa do acórdão 9303-005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impõe dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

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

Nesse ínterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303-005.155, 9303-005.154, 9303-005.153, 9303-005.152, 9303-005.151, 9303-005.150, 9303-005.116, 9303-006.136, 9303-005.119, 9303-005.118, 9303-005.117, 9303-006.110, 9303-004.311, etc.

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

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais os fretes ora em discussão, inclusive os de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.

Em vista do exposto, sem mais delongas, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e dar provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo.

Compartilho desse entendimento, pois, o artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833 de 2003, autoriza a pessoa jurídica a descontar créditos calculados em relação à “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor, 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, consequentemente, 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. (grifo nosso)

Assim, deve ser reconhecido o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, para armazenamento, usina ou depósito.

Diante do exposto dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Do dispositivo

Dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado

Externo no presente voto minha divergência em relação ao posicionamento da relatora, no mérito, no que se refere à impossibilidade de tomada de créditos das contribuições não cumulativas sobre despesas aduaneiras e sobre fretes na transferência de produtos acabados.

Assim como os fretes de produtos acabados, as despesas aduaneiras na exportação notoriamente ocorrem após a conclusão do processo produtivo, o que impede que sejam consideradas “insumos” necessários à obtenção do produto final. Em adição, essas despesas aduaneiras, assim como os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição, cristalinamente não constituem “fretes na venda”, o que impossibilita a tomada de crédito com base no inciso IX do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas.

Portanto, o amparo jurídico para o crédito, em ambos os casos, revela-se frágil.

Sobre o mérito, assim, as razões de divergência para despesas aduaneiras na exportação são, basicamente, as mesmas presentes em tema frequentemente debatido nesta Câmara uniformizadora: os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

O tema dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, em composição recente da CSRF, continua a ser decidido contingencialmente, longe de externar um posicionamento sedimentado. Veja-se o resultado registrado em ata para o Acórdão 9303-013.338 (processo administrativo nº 10480.722794/2015-59, julgado em 20/09/2022):

“...por maioria de votos, deu-se provimento em relação a frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, vencidos os Cons. Rosaldo Trevisan, Jorge Olmíro Lock Freire, Vinícius Guimarães e Liziane Angelotti Meira (o Cons. Carlos Henrique de Oliveira

acompanhou o relator pelas conclusões em relação a tal tema, por entender aplicável ao caso apenas o inciso IX do art. 3º das Leis de regência das contribuições” (grifo nosso)

Não se pode afirmar, categoricamente, qual é a posição conclusiva na apreciação de tal tema, na CSRF. Aparentemente, na composição recente da 3ª Turma da CSRF, metade dos conselheiros (Cons. Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Ana Cecilia Lustosa da Cruz) entende que tal crédito seria duplamente admissível, tanto com base no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições (“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”), quanto com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”).

Também em relação às despesas aduaneiras na exportação, cabe indagar se quem concede crédito entende tratarem-se tais rubricas de insumos ou de fretes na venda.

Relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, 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.

E o REsp nº 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio *web* do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

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

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (grifo nosso)

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo

Cosit/RFB nº 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

“(...) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

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. (...)” (grifo nosso)

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”, a exemplo dos “fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa” e das “despesas aduaneiras na exportação”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Ou, como a ausência de despesas aduaneiras na exportação, posteriores à conclusão do processo produtivo, afetaria a obtenção do produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado ou sofreu serviços em porto, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. O raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes, assim como para serviços portuários e despesas aduaneiras na exportação.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei nº 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“*frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*”), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos ou a geração de despesas aduaneiras na exportação de produtos acabados, inequivocamente, não constitui uma venda.

Pelo exposto, ao examinar atentamente textos legais e precedentes do STJ, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das

leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise. E, com base nessas mesmas razões de decidir, não cabe o crédito em relação a despesas aduaneiras na exportação, igualmente realizadas após o processo produtivo, e sem caracterizar fretes na venda.

Em relação aos precedentes da CSRF citados no voto da relatora, cabe salientar que o primeiro (Acórdão 9303-011.412) foi decidido com base no critério de desempate em vigor na época, disciplinado pela Lei 13.988/2020. E o segundo (Acórdão 9303-005.941) mescla dois debates bem distintos: o de despesas portuárias na importação, antes do processo produtivo, e o relativo a despesas portuárias na exportação, após o processo produtivo (tema em análise no presente processo).

Quanto às menções a acórdãos de turmas ordinárias (3301-002.061, 3301-004.392, 3402-002.526, 3402-008.178 e 3403-002.319), cabe destacar que os Acórdãos 3301-002.061, 3301-004.392, 3402-008.178 e 3403-002.319 tratam de serviços portuários na importação, anteriores ao processo produtivo (tema - repita-se - não analisado no julgamento, e que envolve racionalidade jurídica distinta). E o Acórdão 3402-002.526, o único que trata de serviços portuários na exportação, após o processo produtivo, teve o resultado revertido na CSRF, pelo Acórdão 9303-006.866.

No mais, a jurisprudência colacionada em relação a fretes de produtos acabados no voto da relatora reflete, como exposto, posicionamento inequivocamente superado no âmbito do STJ, de forma pacífica e unânime, em todas as turmas que apreciam a matéria.

Diante do exposto, acompanho a relatora em relação ao conhecimento do recurso, mas dela divirjo, no mérito, para **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan