MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10665.903299/2012-38**
ACÓRDÃO	3101-004.824 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CODIL ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO BEM ADQUIRIDO. CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO.

Com a edição da Sumula CARF nº 188, deixa de haver uma vinculação intrínseca entre o frete e o insumo transportado no que se refere ao regime de incidência das contribuições, para fins de creditamento. Assim, a circunstância de o insumo transportado não gerar crédito não impede, por si só, o reconhecimento de crédito relativo ao frete.

Essa vinculação intrínseca existe, entretanto, no que diz respeito à função desempenhada pelo bem transportado no processo produtivo. Somente se o bem se qualifica como insumo indispensável à atividade produtiva do contribuinte, o serviço de transporte necessário para colocá-lo à disposição da produção também assume, por via reflexa, caráter essencial, legitimando o reconhecimento do correspondente crédito.

FRETE EM OPERAÇÃO DIVERSA DA VENDA. ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios com frete relativos ao transporte de insumos e produtos em elaboração em etapas do processo produtivo, como remessa e retorno para industrialização por encomenda, remessa e retorno para armazenagem, ou entre estabelecimentos do produtor são considerados insumos e, nessa medida, aptos a gerarem crédito da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins.

FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTO ACABADO. ENTRE ESTABELECIMENTOS. SÚMULA CARF Nº 217. IMPOSSIBILIDADE.

DOCUMENTO VALIDADO

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas referentes a fretes nas compras de arroz em casca de pessoa física, a fretes no retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda; a fretes na aquisição de insumo importado, a fretes na transferência de insumo da filial para a matriz, a fretes na transferência de produto em elaboração, a fretes na compra de insumos de PJ com alíquota zero e a fretes na compra de insumos de pessoa jurídica com suspensão da contribuição.

Assinado Digitalmente

Ramon Silva Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CODIL ALIMENTOS LTDA, com fundamento nos artigos 33 do Decreto nº 70.235/72, em face da decisão proferida pela 11ª Turma da DRJ/RPO da Receita Federal do Brasil, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada contra o despacho decisório que deferiu parcialmente o crédito solicitado.

Por ilustrar adequadamente o procedimento fiscal, transcreve-se, abaixo, trecho do relatório do acórdão objurgado:

DOCUMENTO VALIDADO

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento (PER nº 15937.79593.260110.1.1.10-3042) de créditos de Pis/Pasep Não Cumulativo - Mercado Interno, referentes ao 4º trimestre de 2009, no valor de R$ 83.820,34 (Oitenta e três mil, oitocentos e vinte reais, e trinta e quatro centavos) e Declaração de Compensação (Dcomp) nº 21159.85288.240210.1.3.10-3003.

Para análise do feito, a fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Divinópolis (MG) foi solicitado a contribuinte apresentar livros, documentos e memórias de cálculo que possibilitassem aferir o montante dos créditos requeridos, sendo constatadas glosas, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls.06/20:

I) Itens classificados pelo contribuinte como Fretes sobre Compras:

5) O contribuinte lançou a débito da conta contábil 15161 - "Estoque Geral" valores de conhecimentos de transporte os quais considerou em seus demonstrativos como base mensal para créditos regulares (básicos)de PIS/Cofins, a título de fretes sobre compras.

6) Em resposta a intimação, o contribuinte apresentou arquivos digitais com os dados de todos os conhecimentos de transporte considerados como fretes sobre compras e suas correspondentes notas fiscais da mercadoria/produto transportado, informando o CFOP de cada operação.

7) Da análise dos dados apresentados, bem como do exame das NF e CTRC constatou-se que os fretes considerados envolvem operações de compra de insumos de PF, importação com alíquota zero, retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda, compra suspensão, compra de produtos de PJ com incidência das contribuições, retorno de depósito ou armazém, transferências diversas entre filial e matriz, e outros.

II) Itens classificados pelo contribuinte como Fretes sobre Vendas:

8) O contribuinte lançou a débito da conta contábil 21814 - "Fretes e Carretos" valores de conhecimentos de transporte os quais considerou em seus demonstrativos como base mensal para créditos regulares (básicos) de PIS/Cofins, a título de fretes sobre vendas.

9) Como observação, para o ano de 2 010, os valores nessa conta foram lançados líquidos do PIS e da Cofins. Em DACON, entretanto, esses valores foram considerados na totalidade.

10) Do PIS e da Cofins apurados no regime não-cumulativo, a pessoa jurídica pode descontar créditos calculados em relação a armazenagem e frete na operação de venda de seus produtos, quando o ônus for suportado pelo vendedor(Art. 3°, caput e inciso IX, e art. 15, inciso II, da Lei n° 10.833/2003).

11) Em resposta a intimação, o contribuinte apresentou arquivos digitais com os dados de todos os conhecimentos de transporte considerados como fretes sobre

DOCUMENTO VALIDADO

vendas (filial RS) e suas correspondentes notas fiscais da mercadoria/produto transportado, informando o CFOP de cada operação.

12) Da análise dos dados apresentados, bem como do exame das NF e CTRC constatou-se que os fretes considerados envolvem, além das entregas do produto acabado diretamente ao adquirente (frete na operação de venda), também operações de compra de insumos de PF, transferências diversas entre filial e matriz, remessas para industrialização, compra de insumos de PJ com suspensão, entrada de mercadoria recebida para depósito, retorno de mercadoria remetida para depósito, e outros.

III) Glosas efetuadas pela Fiscalização em valores de fretes considerados pelo contribuinte como base para créditos:

13) A Fiscalização glosou da base de cálculo dos créditos das contribuições os valores de fretes classificados pelo contribuinte como "fretes sobre compras" ou "fretes sobre vendas" que não geram direito ao crédito conforme a legislação vigente relativa à matéria, como a seguir exposto.

Fretes nas Compras de Pessoa Física (arroz em casca):

14) Conforme o art. 3°, inciso II e § 1° das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, do valor da contribuição apurada a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação aos valores dos bens e serviços adquiridos, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

15) Estabelecem ainda as citadas leis, no § 3° do art. 3°, que o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

16) Os fretes sobre compras, quando por conta do comprador, integram o custo de aquisição dos bens, de acordo com o art. 289, § 1° do Decreto n° 3000/99(RIR/99).

(...)18) Não há previsão legal para desconto de crédito em relação à despesa de frete na aquisição de insumos utilizados na produção de bens destinados à venda.

Entretanto, desde que a aquisição dos insumos gere crédito, a despesa de frete contratado de pessoa jurídica na aquisição desses insumos integra o valor da base de cálculo do crédito. Assim, os valores das aquisições de insumos que geram direito a crédito compreendem também os valores dos fretes até o estabelecimento do contribuinte, desde que contratados com pessoas jurídicas domiciliadas no país.

(...)22) Ocorre, entretanto, que o contribuinte não se valeu do crédito presumido sobre as aquisições de arroz em casca de pessoa física, ao qual, em tese, teria direito.

23) Em vez disso, optou o contribuinte por, indevidamente, creditar-se de PIS e Cofins não-cumulativos calculados sobre os valores dos fretes nas compras de

DOCUMENTO VALIDADO

arroz em casca de PF, na sua totalidade ("crédito cheio")como se crédito básico fosse, isoladamente da mercadoria transportada, sobre a qual não se creditou, nem mesmo como crédito presumido.

24) Ante o acima exposto, são improcedentes os créditos básicos apurados pelo contribuinte sobre os fretes na compra de PF, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

III.2) Fretes no retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda:

25) Trata-se de fretes contratados pelo contribuinte para retorno ao seu estabelecimento de arroz de sua propriedade que fora remetido em casca ao estabelecimento de outra empresa, onde passou por processo de parboilização.

26) Não se trata, pois, de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e tampouco de frete na operação de venda do produto acabado.

27) Por falta de previsão legal que autorize o crédito, são improcedentes os créditos básicos apurados pelo contribuinte sobre os fretes no retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

111.3) Fretes no retorno de mercadoria de depósito fechado ou armazém geral:

28) Trata-se de fretes contratados pelo contribuinte para retorno ao seu estabelecimento de arroz em casca de sua propriedade, de depósito ou armazém.

29) Não se trata, pois, de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e tampouco de frete na operação de venda do produto acabado.

30) Por falta de previsão legal que autorize o creditamento, são improcedentes os créditos básicos apurados pelo contribuinte sobre os fretes no retorno de mercadoria de depósito ou armazém, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

111.4) Fretes na aquisição de insumo importado:

31) Apresentados em demonstrativo do contribuinte com CFOP 3 94 9 -"outra entrada de mercadoria não especificada", ou indicado "IMPORTAÇÃO", verificou-se que são de fato fretes na aquisição de arroz sem casca importado pelo contribuinte, com alíquota zero das contribuições (art. 1°, V, da Lei 10.925/04).

32) Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, conforme inciso II do §2° do art. 3° das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

33) Como já explicado anteriormente, o valor do frete na compra integra o custo de aquisição do insumo, e não gera crédito considerado isoladamente.

34) Como nesse caso os insumos importados não foram tributados pelas contribuições (alíquota zero), e por essa razão não foram utilizados como base

DOCUMENTO VALIDADO

para créditos, também os fretes na aquisição dos mesmos não geram direito ao crédito, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

111.5) Fretes na transferência de insumo da filial para a matriz:

35) Trata-se da transferência de arroz em casca de propriedade do contribuinte(que em sua quase totalidade foi adquirido de PF), da filial no RS para a matriz em Divinópolis. Há também, em muito menor escala, transferências de material de embalagem e produto intermediário.

36) Não se trata, pois, de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e tampouco de frete na operação de venda do produto acabado.

37) Por falta de previsão legal que autorize o creditamento, são improcedentes os créditos básicos apurados pelo contribuinte sobre os fretes nas transferências de insumos entre seus estabelecimentos, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

111.6) Fretes na transferência de produto em elaboração, produto acabado e subproduto da filial para a matriz:

38) Trata-se da transferência de arroz beneficiado a granel (produto em elaboração), arroz CODIL empacotado e em fardos (produto acabado) e casca de arroz ou quirera (subproduto) da filial no RS para a matriz em Divinópolis.

39) É expressamente admitido o aproveitamento de créditos sobre o valor do gasto efetuado com a armazenagem de mercadoria e frete, na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece a lei 10.833/2003 em seu art. 3º, caput e inciso IX, e art. 15, inciso II.

40) Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados de PJ para a entrega do produto acabado diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados do PIS e Cofins devidos.

41) As operações se referem a fretes empregados no transporte interno de produtos inacabados, produtos acabados e subprodutos que são levados de um estabelecimento ao outro da mesma empresa. Logo, não se tratando de despesas com fretes utilizados no transporte de insumos adquiridos de PJ para fabricação de bens destinados à venda e nem de fretes nas operações de vendas desses bens diretamente ao adquirente (comprador), referidas despesas não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições .

42) Por falta de previsão legal que autorize o creditamento, são improcedentes os créditos básicos apurados pelo contribuinte sobre os fretes nas transferências de produto em elaboração, produto acabado e subproduto entre seus estabelecimentos, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

111.7) Fretes em transferências não identificadas:

DOCUMENTO VALIDADO

43) Trata-se de transferências/transportes cujas operações não puderam ser identificadas pela Fiscalização a partir da documentação disponível.

44) Os diversos tipos de operações de transferências de produtos/mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte, praticadas no período, foram objeto de análise em itens específicos deste termo.

45) Os valores desses fretes foram glosados pela Fiscalização da base de cálculo das contribuições.

111.8) Fretes na compra de insumos de PJ com alíquota zero:

46) Trata-se de fretes contratados pelo contribuinte na compra de arroz beneficiado e feijão.

47) Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, conforme inciso II do §2° do art. 3° das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

48) Como já explicado, o valor do frete na compra integra o custo de aquisição do insumo, e não gera crédito considerado isoladamente.

49) Como nesse caso os insumos não foram tributados pelas contribuições(alíquota zero), e por essa razão não foram utilizados como base para créditos, também os fretes na aquisição dos mesmos não geram direito ao crédito, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

111.9) Fretes na compra de insumos de PJ com suspensão da contribuição:

50) Trata-se de fretes contratados pelo contribuinte na compra de arroz em casca de PJ.

51) Esses produtos são vendidos para a agroindústria pelo cerealista ou produtor agropecuário PJ, com suspensão da contribuição, desde que o adquirente apure o imposto de renda pelo lucro real e utilize os produtos adquiridos com suspensão como insumos na fabricação de produtos destinados â alimentação humana ou animal (lei 10.925/2004, art. 9°).

52) Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, conforme inciso II do §2° do art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

53) Como já explicado, o valor do frete na compra integra o custo de aquisição do insumo, e não gera crédito considerado isoladamente.

54) Como nesse caso os insumos não foram tributados pelas contribuições(suspensão), também os fretes na aquisição dos mesmos não geram direito ao crédito, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

III.10) Fretes relativos a outras entradas, remessas e transferências, não anteriormente descritas:

DOCUMENTO VALIDADO

55) Trata-se de fretes em operações ocorridas em menor número, nas seguintes situações:

- Compra para uso ou consumo - Entrada de mercadoria recebida para depósito - Entrada de mercadoria recebida do vendedor remetente, em venda à ordem - Retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda - Outra entrada de mercadoria não especificada - Remessa p/ industrialização por ordem do adquirente - Remessa para industrialização por encomenda - Remessa para depósito fechado - Transferência de bem do ativo imobilizado - Transferência de material de uso ou consumo - Industrialização efetuada por outra empresa 56) Os fretes descritos neste item não se tratam de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e tampouco de frete na operação de venda do produto acabado.

57) Por falta de previsão legal que autorize o creditamento, são improcedentes os créditos básicos apurados pelo contribuinte sobre os fretes de que trata este item, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

III.11) Despesas com complemento de fretes (reajuste de valor):

58) No mês de maio/2009 a transportadora TRANSCODIL emitiu os CTRC n° 6492 e 6493 a título de reajuste (15%) sobre os valores de alguns fretes os quais o contribuinte relacionou em arquivos entregues. Esses valores de reajustes foram considerados pelo contribuinte como base para créditos de PIS/Cofins em DACON, classificados como fretes sobre vendas.

59) A Fiscalização analisou a natureza das operações relativas aos CTRC originais que serviram de base para os reajustes, e efetuou as glosas dos valores dos complementos, pelas mesmas razões que fundamentaram as glosas dos valores principais.

60) A relação dos CTRC que deram origem aos complementos de fretes, com descrição das operações correspondentes, é apresentada no ANEXO VI deste termo.

IV) Itens classificados pelo contribuinte como Aquisição de Matéria Prima de PJ:

61) O contribuinte lançou a débito da conta contábil 15161 - "Estoque Geral" valores de aquisição de produtos de PJ os quais considerou em seus demonstrativos como base mensal para créditos regulares (básicos) de PIS/Cofins.

62) Em resposta a intimação, o contribuinte apresentou os documentos (NF) de aquisição dos itens considerados.

63) Da análise dos elementos apresentados, constatou-se que representam aquisições de arroz em casca de cerealista ou produtor PJ, para utilização como insumo da produção.

64) Esse produto é vendido para a agroindústria pelo cerealista ou produtor agropecuário PJ, com suspensão da contribuição, desde que o adquirente apure o

DOCUMENTO VALIDADO

imposto de renda pelo lucro real e utilize os produtos adquiridos com suspensão como insumos na fabricação de produtos destinados â alimentação humana ou animal (lei 10.925/2004, art. 9°).

65) Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, conforme inciso II do §2° do art. 3° das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

66) Como o arroz em casca adquirido de PJ não foi tributado pelas contribuições(suspensão), a Fiscalização glosou da base de cálculo dos créditos os valores dessas aquisições.

67) Deste item, foi mantida pela Fiscalização como base para créditos somente a aquisição de casca de arroz ensacada, de Distrib. de Farelo Lazzaretti Ltda., NF n° 661, de 22/12/2010, no valor de R$ 2.011,10.

Diante do contido na Informação Fiscal, fora expedido o Despacho Decisório de fls.64/65, deferindo parcialmente o crédito solicitado, assim como homologando parcialmente a DComp apresentada.

Cientificada do referido Despacho Decisório, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade tecendo considerações que, após analisadas pelo Julgador de primeiro grau, mereceram as conclusões que motivaram o acórdão sob exame, sintetizado na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO. CRÉDITO PRESUMIDO.

Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado, integra o valor de aquisição dos insumos e deve seguir o regime de crédito desses, que é o crédito presumido passível de ser deduzido das contribuições devidas em cada período de apuração.

NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPRA À ALÍQUOTA ZERO PARA REVENDA OU INSUMO. FORMAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Aquisição tributada à alíquota zero de bem para revender ou usar como insumo não gera crédito na sistemática não-cumulativa.

FRETE EM OPERAÇÃO DIVERSA DA VENDA. FORMAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Só é dedutível o frete na operação de venda e nas circunstâncias do inciso IX, do art 3º, da Lei 10.833/2003.

DOCUMENTO VALIDADO

NÃO CUMULATIVIDADE - AQUISIÇÃO COM SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS - CRÉDITO BÁSICO -IMPOSSIBILIDADE.

Não gera direito a crédito básico na apuração não cumulativa da contribuição para a Contribuição do PIS e da Cofins a aquisição sobre a qual não incide a contribuição por força de suspensão prevista em lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

PEDIDO DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO.

Falece às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento competência para apreciar pedidos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada com relação à decisão proferida, a Declarante (ora Recorrente) interpõe recurso voluntário a este Colegiado administrativo de segunda instância, com o qual questiona as conclusões do Julgador de piso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Ramon Silva Cunha**, Relator

O Recurso Voluntário interposto preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, devendo ser apreciado.

A Recorrente sustenta que, no regime não cumulativo, o conceito de insumo deve ser interpretado pelos critérios de essencialidade/relevância (REsp 1.221.170/PR), e que a decisão recorrida teria restringido indevidamente esse conceito, limitando ilegalmente a tomada de créditos.

Não se pode ignorar que o Termo de Verificação Fiscal foi lavrado em 04/09/2013, momento em que ainda vigoravam as disposições restritivas presentes nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e nº 404, de 12 de março de 2004. Nesse sentido, as glosas foram realizadas a partir de pressuposto que restou superado com o já mencionado

DOCUMENTO VALIDADO

julgamento do REsp 1.221.170/PR, em sessão de 22/02/2018 (acórdão publicado em 24/04/2018), pelo Superior Tribunal de Justiça.

Pondere-se, todavia, que o Julgador de piso esclareceu no bojo do voto vencedor que o conceito de insumo seguiria exatamente os mesmos critérios mencionados pela Recorrente, ou seja, os contornos do julgamento do REsp 1.221.170/PR, em sede de Recurso Repetitivo, pelo Superior Tribunal de Justiça, em acórdão publicado em 24/04/2018.

O conflito estabelecido, nesse aspecto, é interpretativo quanto aos contornos da referida decisão do Superior Tribunal de Justiça que moldou a exegese dos dispositivos legais que tratam da matéria. E, a esse respeito, cumpre reforçar que serão utilizados neste voto, em relação ao conceito de insumo, o que restou definido no julgamento do REsp 1.221.170/PR.

Segundo estabelecido pela Primeira Seção daquele Tribunal Superior, 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.

A tese acordada na decisão judicial em comento pode ser devidamente ilustrada no seguinte trecho do voto da Ministra Regina Helena Costa:

> Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)
>
> Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.
>
> Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.
>
> Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”.

Observando o Contrato Social apresentado pela Recorrente junto à sua impugnação, identificam-se as seguintes atividades em seu objeto social:

DOCUMENTO VALIDADO

> DO OBJETO SOCIAL
>
> Indústria de beneficiamento, empacotamento, secagem e armazenagem de cereais, comércio de gêneros alimentícios em geral, importação e exportação dos produtos retro-mencionados e a prestação de serviços de beneficiamento e de serviços de classificação de produtos de origem vegetal, seus subprodutos e resíduos de valor econômico e o cultivo de cereais, plantas de lavoura temporária, eucalipto e pecuária.

A análise dos dispêndios sobre os quais foram apurados os créditos glosados mas que a Recorrente pretende sejam reconhecidos como insumos geradores de créditos será realizada a partir da ordem por ela apresentada em seu recurso voluntário.

Passemos à análise das glosas realizadas, seguindo a ordem trazida pela Recorrente.

Fretes nas compras de pessoa física (arroz em casca)

A respeito dessa glosa específica, o Termo de Verificação Fiscal traz os seguintes argumentos:

> 21) Atendidas as demais exigências da legislação de regência, a agroindústria que adquire arroz em casca de pessoa física para utilização como insumo na produção de arroz beneficiado destinado à alimentação humana ou animal poderá deduzir da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dessas aquisições, de acordo com o art. 8º da lei 10.925/2004. Nesse sentido o contribuinte obteve a Solução de Consulta nº 90- SRRF/6ºRF/Disit, de 23/06/2008. O crédito presumido assim apurado não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.
>
> 22) Ocorre, entretanto, que o contribuinte não se valeu do crédito presumido sobre as aquisições de arroz em casca de pessoa física, ao qual, em tese, teria direito.
>
> 23) Em vez disso, optou o contribuinte por, indevidamente, creditar se de PIS e Cofins não-cumulativos calculados sobre os valores dos fretes nas compras de arroz em casca de PF, na sua totalidade ("crédito cheio") como se crédito básico fosse, isoladamente da mercadoria transportada, sobre a qual não se creditou, nem mesmo como crédito presumido.
>
> 24) Ante o acima exposto, são improcedentes os créditos básicos apurados pelo contribuinte sobre os fretes na compra de PF, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

A Delegacia de Julgamento manteve a glosa com a seguinte justificativa:

DOCUMENTO VALIDADO

> Assinale-se que tal creditamento somente seria possível se a Interessada tivesse exercido o direito ao crédito presumido de suas aquisições, ato voluntário que não pode ser substituído de ofício pela autoridade fiscal.
>
> Correto, então, o entendimento do Auditor-fiscal do feito.

A Recorrente alega que:

> Ora, uma coisa é o crédito sobre a aquisição, benefício atribuído pelo Legislador, apurado de forma "presumida", devido à operação de venda do produtor pessoa física não ter incidência tributária. Outra coisa é o valor das contribuições incidentes sobre frete contratado, que integram o custo do serviço de transporte e cujo ônus foi suportado pelo Contribuinte-adquirente.
>
> O fato do Contribuinte não se utilizar de crédito a que tem direito, não lhe impede de aproveitar os demais créditos.
>
> Assim, o custo de aquisição é composto do valor da matéria prima adquirida, somado a este o valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial do Contribuinte adquirente, cujo ônus assumiu.
>
> Ora, se o custo total da matéria prima é composto por uma parte que não foi tributada (matéria prima) e outra parte que foi integralmente tributada (frete), é obvio que a parte que foi tributada (frete) irá compor o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições de PIS e COFINS incidentes, ante ao princípio da não-cumulatividade aplicável ao regime de tributação do Contribuinte.
>
> Assim, a parte que foi tributada (frete) ensejará direito ao crédito como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como: embalagens e materiais intermediários.

Compreendo que assiste razão à Recorrente, conclusão que se impõe a partir do que estabelece a Súmula CARF nº 188, nos seguintes termos:

> Súmula CARF nº 188
>
> Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024
>
> É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.
>
> Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Com essas definições, deixa de haver uma vinculação intrínseca entre o frete e o insumo transportado no que se refere ao regime de incidência das contribuições, uma vez que cada operação — a aquisição do bem e a contratação do serviço de transporte — possui autonomia jurídica e tratamento tributário próprio. Assim, a circunstância de o insumo

DOCUMENTO VALIDADO

transportado não gerar crédito não impede, por si só, o reconhecimento de crédito relativo ao frete.

Por outro lado, essa vinculação intrínseca existe no que diz respeito à função desempenhada no processo produtivo. Somente se o bem transportado se qualifica como insumo indispensável à atividade produtiva do contribuinte, o serviço de transporte necessário para colocá-lo à disposição da produção também assume, por via reflexa, caráter essencial, legitimando o reconhecimento do correspondente crédito.

Aqui releva destacar que, em oportunidades anteriores, adotei compreensão mais abrangente quanto ao alcance do creditamento em hipóteses de frete na aquisição de mercadorias.

Todavia, a análise mais detida dos acórdãos que serviram de fundamento à Súmula CARF nº 188 conduz à necessidade de ajustar tal entendimento. Com efeito, os precedentes que lhe deram origem não tratam o frete como parcela do custo de aquisição da mercadoria transportada, mas como **serviço autônomo que pode qualificar-se como insumo**.

Nessa perspectiva, o direito ao crédito decorre da natureza do frete enquanto insumo-serviço vinculado ao processo produtivo do adquirente, e não da mera circunstância de integrar o custo de aquisição do bem transportado.

Por essa razão, entendo que o reconhecimento do creditamento deve restringir-se às hipóteses em que o transporte se relaciona à aquisição de insumos destinados à produção, não se estendendo às operações de compra de mercadorias para simples revenda, próprias da atividade comercial, em que não há que se falar em insumos.

Nesse sentido, veja-se jurisprudência citada em um dos precedentes da mencionada súmula:

> FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.
>
> Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda. Nos casos de gastos com fretes incorridos pelo adquirente dos insumos, serviços que estão sujeitos à tributação das contribuições por não integrar o preço do produto em si, enseja a apuração dos créditos, não se enquadrando na ressalva prevista no artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003. **A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado, embora anteceda o processo produtivo da adquirente**. (Acórdão 3301-008.789 – Relatora Liziane Angelotti Meira)
>
> .....

DOCUMENTO VALIDADO

> PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.
>
> O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. **Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção**. (Acórdão 9303-013.887) [Destaques nossos]

Portanto, o direito ao crédito sobre o frete não depende da oneração do insumo transportado, nem do efetivo aproveitamento, pelo adquirente, de crédito presumido relativo à sua aquisição, desde que o serviço de transporte tenha sido contratado e registrado de forma autônoma, e tenha sido efetivamente tributado pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins.

Ora, se até mesmo na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero (crédito inexistente) se reconhece a possibilidade de creditamento do frete, com maior razão não se pode afastá-la, no caso em exame, apenas porque a aquisição do arroz em casca de pessoa física se submete a regime próprio de crédito presumido (crédito parcial).

Considere-se que, no caso em pauta, não são suscitadas dúvidas de que se trata de aquisição de insumos utilizados na produção destinada à venda, razão por que os fretes pagos nessa aquisição, e desde que sujeitos à incidência da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, dão ensejo à apuração de crédito correspondente a ser apurado sobre o dispêndio específico.

Há que se reconhecer, portanto, o direito ao creditamento integral sobre os dispêndios com fretes tratados neste tópico, afastando as glosas realizadas.

Fretes no retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda

A justificativa para a glosa foi apresentada nos seguintes termos pela Autoridade Fiscal:

> 25) Trata-se de fretes contratados pelo contribuinte para retorno ao seu estabelecimento de arroz de sua propriedade que fora remetido em casca ao estabelecimento de outra empresa, onde passou por processo de perboilização.(sic)
>
> 26) Não se trata, pois, de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e tampouco de frete na operação de venda do produto acabado.

DOCUMENTO VALIDADO

> 27) Por falta de previsão legal que autorize o crédito, são improcedentes os créditos básicos apurados pelo contribuinte sobre os fretes no retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

O Julgador de piso lança sobre o tema uma interpretação restritiva do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e seu correlato da Lei nº 10.637, de 2002, para concluir que somente seria possível considerar como passível de creditamento o frete contido no referido dispositivo, nos seguintes termos:

> Constata-se, textualmente, que a RFB não considera como insumos "fretes", excetuado o contido nas leis de regência, conforme acima explicado.

A Recorrente, por sua vez, esclarece:

> Para realizar a industrialização (beneficiamento) em estabelecimento terceirizado, necessário se faz a remessa da matéria prima à unidade industrial, bem como o retorno do produto decorrente do beneficiamento. Somente após a entrada deste produto no estabelecimento do Contribuinte é que se caracteriza a finalização do processo produtivo.
>
> Portanto, todos os dispêndios necessários à industrialização, desde aqueles decorrentes da remessa da matéria prima, até o retorno do produto decorrente do beneficiamento, caracterizam-se como insumos, por estarem vinculados ao processo produtivo.

Considero que assiste razão à Recorrente.

Na hipótese de industrialização por encomenda, a execução de etapa relevante do processo produtivo desloca-se temporariamente para o estabelecimento do industrializador, sem que isso represente ruptura do ciclo produtivo da encomendante. O transporte do bem até o estabelecimento do prestador e seu posterior retorno constituem providências materiais necessárias à realização da própria prestação de serviço de industrialização.

Sob essa perspectiva, o retorno do produto industrializado ao estabelecimento da encomendante constitui etapa necessária à conclusão do ciclo produtivo, sem a qual o bem não se encontra apto à destinação comercial.

Vale registrar que os dispêndios com frete, nessas circunstâncias, não se confundem com gastos de circulação de produto acabado, já que se inserem no conjunto de custos necessários à obtenção de etapa produtiva terceirizada. Revelam-se, portanto, gastos diretamente vinculados à produção dos bens destinados à venda, enquadrando-se como insumos para fins do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, à luz dos critérios de essencialidade e relevância consagrados pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Nesse sentido:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

DOCUMENTO VALIDADO

> Período de apuração: 01/06/2014 a 30/09/2014 PIS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.
>
> Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas com controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa, **frete de retorno de mercadoria sob industrialização por encomenda** e despesas com ativo imobilizado creditadas extemporaneamente.
>
> (**Nº Acórdão** 3401-007.377 - Fernanda Vieira Kotzias – Relatora - 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

Há que se reverter, portanto, as glosas realizadas a esse título.

Fretes na aquisição de insumo importado

A glosa foi realizada pela Autoridade Fiscal a partir das seguintes justificativas:

> 31) Apresentados em demonstrativo do contribuinte com CFOP 3949 – "outra entrada de mercadoria não especificada", ou indicado "IMPORTAÇÃO", verificou-se que são de fato fretes na aquisição de arroz sem casca importado pelo contribuinte, com alíquota zero das contribuições (art. 1º, V, da Lei 10.925/04).
>
> 32) Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, conforme inciso II do §2º do art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.
>
> 33) Como já explicado anteriormente, o valor do frete na compra integra o **custo de aquisição do insumo**, e não gera crédito considerado isoladamente.
>
> 34) Como nesse caso **os insumos importados não foram tributados pelas contribuições (alíquota zero)**, e por essa razão não foram utilizados como base para créditos, também os fretes na aquisição dos mesmos não geram direito ao crédito, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições. [Destaque nosso]

O Julgador de piso manteve a glosa sob o argumento de que o creditamento encontraria vedação nas disposições do § 2º, do artigo 3º, da Lei 10.637/02, e seu correlato na Lei nº 10.833, de 2003, que veda o creditamento na *"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"*.

A Recorrente alega que:

DOCUMENTO VALIDADO

> As aquisições de matéria prima (arroz beneficiado a granel) efetuadas de fornecedor internacional, está sujeita à tributação das contribuições PIS e COFINS com alíquota zero. Porém o serviço de transporte (frete) contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, para transportar a referida matéria prima do porto até o estabelecimento do Contribuinte importador, onde será submetida aos processos industriais de seleção e empacotamento, está sujeito à tributação normal das referidas contribuições.

O tema se insere nas considerações já apresentadas neste voto, no sentido de que, a partir do que estabelece a Súmula CARF nº 188, deixa de haver uma vinculação intrínseca entre o frete e o insumo transportado no que se refere ao regime de incidência das contribuições, uma vez que cada operação — a aquisição do bem e a contratação do serviço de transporte — possui autonomia jurídica e tratamento tributário próprio.

Assim, a circunstância de o insumo transportado não gerar crédito não impede, por si só, o reconhecimento de crédito relativo ao frete, bastando que o bem transportado se qualifique como insumo indispensável à atividade produtiva do contribuinte, hipótese em que o serviço de transporte necessário para colocá-lo à disposição da produção também assume, por via reflexa, caráter essencial, legitimando o reconhecimento do correspondente crédito.

Portanto, o direito ao crédito sobre o frete não depende da oneração do bem transportado, desde que o serviço de transporte tenha sido contratado e registrado de forma autônoma e tenha sido efetivamente tributado pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins.

Nesse mesmo sentido se observam as disposições do inciso XVI do art. 176 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, que dispôs que *"frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros"* são considerados insumos[1]. Apesar de a citada norma ser posterior aos períodos de apuração ora em litígio, não se pode negar sua índole interpretativa (dada a impossibilidade de inovar no direito positivo), indicando a evolução do entendimento da própria RFB acerca do tema.

Considere-se que, no caso em pauta, não são suscitadas dúvidas de que se trata de importação de insumos, conforme mencionado pela própria Fiscalização, que serão selecionados e empacotados para destinação à venda, razão por que os fretes pagos nessa aquisição, e desde que sujeitos à incidência da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, dão ensejo à apuração de crédito correspondente a ser apurado sobre o dispêndio específico.

Devem, portanto, ser revertidas as glosas.

---

[1] Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21). § 1º Consideram-se insumos, inclusive: [...] XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Fretes na transferência de insumo da filial para a matriz

A Autoridade Fiscal apresenta as seguintes justificativas para a glosa:

> 35) Trata-se da transferência **de arroz em casca de propriedade do contribuinte** (que em sua quase totalidade foi adquirido de PF), da filial no RS para a matriz em Divinópolis. Há também, em muito menor escala, transferências de material de embalagem e produto intermediário.
>
> 36) Não se trata, pois, de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e tampouco de frete na operação de venda do produto acabado. fretes
>
> 37) Por falta de previsão legal que autorize o creditamento, são improcedentes os créditos básicos apurados pelo contribuinte sobre os **nas transferências de insumos entre seus estabelecimentos**, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

O Julgador de piso analisa a glosa sob a já mencionada ótica restritiva do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e seu correlato da Lei nº 10.637, de 2002, para concluir que somente seria possível considerar como passível de creditamento o frete contido no referido dispositivo, afirmando que a RFB não considera "fretes" como insumos.

A Recorrente critica a referida exegese restritiva e reafirma que "*(V)edar ao Contribuinte-adquirente o direito ao crédito referente ao serviço de transporte por este contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, cujo ônus assumiu, operação com incidência tributária integral das contribuições PIS e COFINS, fere frontalmente o princípio da não cumulatividade aplicável a tais contribuições*".

O tema já foi suficientemente enfrentado na jurisprudência administrativa, sendo inclusive expressamente admitido pela própria Administração Tributária com a edição da Instrução Normativa nº 2.121/2022, que dispôs que os "*serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica*" são considerados insumos[2]. Conforme registrado anteriormente, apesar de a citada norma ser posterior aos períodos de apuração ora em litígio, não se pode negar sua índole interpretativa (dada a impossibilidade de inovar no direito positivo), indicando a evolução do entendimento da própria RFB acerca do tema.

Há que se reverter, portanto, as glosas a esse título.

---

[2] Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21). § 1º Consideram-se insumos, inclusive: [...] VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

Fretes na transferência de produtos em elaboração, produto acabado e subproduto da filial para a matriz

O tema foi tratado de forma conjunta pela Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal, apresentando como justificativa para as glosas os seguintes argumentos:

> 38) **Trata-se da transferência de arroz beneficiado a granel (produto em elaboração)**, **arroz CODIL empacotado e em fardos (produto acabado)** e **casca de arroz ou quirera (subproduto)** da filial no RS para a matriz em Divinópolis.
>
> 39) É expressamente admitido o aproveitamento de créditos sobre o valor do gasto efetuado com a armazenagem de mercadoria e frete, na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece a lei 10.833/2003 em seu art. 3º, caput e inciso IX, e art. 15, inciso II.
>
> 40) Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados de PJ para a entrega do produto acabado diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados do PIS e Cofins devidos.
>
> 41) As operações se referem a fretes empregados no transporte interno de produtos inacabados, produtos acabados e subprodutos que são levados de um estabelecimento ao outro da mesma empresa. Logo, não se tratando de despesas com fretes utilizados no transporte de insumos adquiridos de PJ para fabricação de bens destinados à venda e nem de fretes nas operações de vendas desses bens diretamente ao adquirente (comprador), referidas despesas não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições.
>
> 42) Por falta de previsão legal que autorize o creditamento, são improcedentes os créditos básicos apurados pelo contribuinte sobre os fretes nas transferências de produto em elaboração, produto acabado e subproduto entre seus estabelecimentos, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

A manutenção dessas glosas pela Delegacia de julgamento se deu com a mesma motivação apresentada para as glosas relativas a “Fretes no retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda” e “Fretes na transferência de insumo da filial para a matriz”. Ou seja, foi utilizada uma exegese restritiva do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e seu correlato da Lei nº 10.637, de 2002, para concluir que somente seria possível considerar como passível de creditamento o frete contido no referido dispositivo, afirmando que a RFB não considera "fretes" como insumos.

A Recorrente, por sua vez, aborda separadamente as glosas em sua peça recursal, apresentando argumentos próprios a cada uma das três glosas mencionadas, a seguir tratados.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Fretes nas transferências de produtos em elaboração para a matriz

A Recorrente informa tratar-se de "*transferência de 'arroz a granel', ou seja, produto semi-elaborado, portanto, ainda 'insumo', que passará por processos industriais de seleção e empacotamento*".

Critica a interpretação lançada pela Receita Federal que, ao editar "*atos normativos e as instruções necessárias à sua execução, disciplinou sobre "insumos" nas Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, de forma equivocada, visto que fixou interpretação restritiva ao termo, extrapolando os limites de sua competência"*.

Quanto a esse tópico específico, valem as já mencionadas disposições da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, quando a Administração Tributária reconheceu que os "*serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica*" são considerados insumos.

Devem ser revertidas, portanto, as glosas.

Fretes na transferência de produto acabado para a matriz

Sobre essa glosa, a Recorrente alega que:

> Neste caso, corresponde ao frete de transferência da unidade produtora (filial) para matriz, objetivando disponibilizar os produtos mais próximos do mercado consumidor (clientes). **Trata-se de despesa na venda de produto já produzido**, portanto um ciclo mediato de comercialização superveniente à produção do bem demandado por motivos logísticos, de praticidade e de tempo, entre o trecho da filial em Capivari do Sul aos estabelecimentos dos clientes compradores que são em sua totalidade no Estado de Minas Gerais.
>
> Essas despesas constituem meros dispêndios parciais do frete cobrado entre a unidade fabril de Capivari do Sul até seus clientes e, portanto, são gastos com vendas, por referirem-se à fase de comercialização – venda para clientes, devido à logística adotada pela empresa. [Destaque nosso]

Em relação a esse tópico específico, vale considerar que a matéria se encontra pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal, no sentido de que inexiste direito ao creditamento correspondente. O tema foi objeto da Súmula CARF nº 217, que assim dispôs:

> Súmula CARF nº 217

> Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024
>
> Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.
>
> Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Não havendo dúvidas de que se trata de fretes internos de produtos acabados, mantêm-se, portanto, as glosas.

<u>Fretes na transferência de subprodutos da filial para a matriz</u>

Sobre esses dispêndios, a Recorrente esclarece que:

> Neste caso, corresponde ao frete de transferência da unidade produtora (filial) para matriz, objetivando disponibilizar os subprodutos mais próximos do mercado consumidor (clientes). Trata-se de despesa na venda de subproduto já produzido, portanto um ciclo mediato de comercialização superveniente à produção do bem demandado por motivos logísticos, de praticidade e de tempo, entre o trecho da filial em Capivari do Sul aos estabelecimentos dos clientes compradores no Estado de Minas Gerais.

Acrescenta que tais gastos se referem a parcelas do frete contratado para o transporte de mercadorias entre a unidade fabril de Capivari do Sul e os clientes da empresa, inserindo-se, portanto, na etapa de comercialização dos produtos. Considera-os, assim, gastos diretamente vinculados às operações de venda, cujo ônus foi por ela suportado.

Invoca, nesse sentido a aplicação do disposto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, que autoriza o creditamento relativo a despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda quando suportadas pelo vendedor.

Também não assiste razão à Recorrente com relação a esse tópico.

Cumpre inicialmente registrar que se entende por subproduto o bem que surge de forma acessória no curso do processo produtivo principal, sem constituir o objetivo central da produção, possuindo valor econômico secundário em relação ao produto principal (MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*).

Ainda que possa posteriormente ser aproveitado ou comercializado, sua obtenção é secundária em relação ao objetivo central da atividade industrial.

Não se verifica, na hipótese, possibilidade de creditamento.

De um lado, o frete em questão não pode ser qualificado como insumo, pois os bens transportados já não se encontram inseridos em etapa do processo produtivo da

DOCUMENTO VALIDADO

contribuinte, já que o subproduto não sofrerá mais qualquer etapa de transformação. Não se trata, portanto, de dispêndio necessário à produção ou à disponibilização de insumos à atividade industrial.

De outro lado, também não se caracteriza a hipótese de frete na operação de venda prevista no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003. O transporte das mercadorias ocorre em momento anterior à efetiva realização das vendas, decorrendo de estratégia logística voltada à aproximação dos produtos aos mercados consumidores. Ou seja, o deslocamento não se vincula a operações de venda específicas, mas a uma etapa preparatória da distribuição comercial, o que afasta o enquadramento na hipótese legal de creditamento.

Devem ser mantidas, portanto, as glosas.

Fretes na compra de insumos de Pessoa Jurídica com alíquota zero

A glosa é justificada pela Autoridade Fiscal nos seguintes termos:

> 46) Trata-se de fretes contratados pelo contribuinte na **compra de arroz beneficiado e feijão**.
>
> 47) Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, conforme inciso II do §2º do art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.
>
> 48) Como já explicado, o valor do frete na compra integra o custo de aquisição do insumo, e não gera crédito considerado isoladamente.
>
> 49) Como nesse caso **os insumos** não foram tributados pelas contribuições (alíquota zero), e por essa razão não foram utilizados como base para créditos, também os fretes na aquisição dos mesmos não geram direito ao crédito, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições. [Destaques nossos]

A Delegacia de Julgamento manteve a glosa sob os mesmos argumentos apresentados em relação à glosa de crédito apurado sobre "Fretes na aquisição de insumo importado", qual seja, a de que "*a aquisição de bens ou serviços quando revendidos ou utilizados como insumos sujeitos à alíquota zero não dá direito a crédito*".

A Recorrente, por sua vez, esclarece que:

> As aquisições dos insumos (arroz beneficiado e feijão a granel) efetuadas junto à pessoas jurídicas domiciliadas no país, estão sujeitas à tributação das contribuições PIS e COFINS com alíquota zero. Porém o serviço de transporte (frete) contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, para transportar as referidas matérias primas até o estabelecimento industrial do Contribuinte, **onde**

DOCUMENTO VALIDADO

> **<u>será submetida aos processos industriais de seleção e empacotamento</u>**, está sujeito à tributação normal das referidas contribuições. [Destaque nosso]

Valem aqui as mesmas considerações já apresentadas neste voto no sentido de que, a partir do que estabelece a Súmula CARF nº 188, deixa de haver uma vinculação intrínseca entre o frete e o insumo transportado no que se refere ao regime de incidência das contribuições, uma vez que cada operação — a aquisição do bem e a contratação do serviço de transporte — possui autonomia jurídica e tratamento tributário próprio.

Assim, a circunstância de o bem transportado não gerar crédito não impede, por si só, o reconhecimento de crédito relativo ao frete, bastando que o bem transportado se qualifique como insumo indispensável à atividade produtiva do contribuinte, hipótese em que o serviço de transporte necessário para colocá-lo à disposição da produção também assume, por via reflexa, caráter essencial, legitimando o reconhecimento do correspondente crédito.

Portanto, o direito ao crédito sobre o frete não depende da oneração do bem transportado, desde que o serviço de transporte tenha sido contratado e registrado de forma autônoma e tenha sido efetivamente tributado pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins.

Considere-se que, no caso em pauta, não são suscitadas dúvidas de que se trata de aquisição de insumos que serão selecionados e empacotados para destinação à venda, razão por que os fretes pagos nessa aquisição, e desde que sujeitos à incidência da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, dão ensejo à apuração de crédito correspondente a ser apurado sobre o dispêndio específico.

Devem ser revertidas, portanto, as glosas a esse título.

Fretes nas compras de insumos de Pessoa Jurídica com suspensão da contribuição

Com relação a esse tópico, assim se manifesta a Autoridade Fiscal:

> 50) Trata-se de fretes contratados pelo contribuinte na compra de arroz em casca de PJ.
>
> 51) Esses produtos são vendidos para a agroindústria pelo cerealista ou produtor agropecuário PJ, com suspensão da contribuição, desde que o adquirente apure o imposto de renda pelo lucro real e utilize os produtos adquiridos com suspensão como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal (lei 10.925/2004, art. 9º).
>
> 52) Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, conforme inciso II do §2º do art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.
>
> 53) Como já explicado, o valor do frete na compra integra o custo de aquisição do insumo, e não gera crédito considerado isoladamente.

DOCUMENTO VALIDADO

> 54) Como nesse caso **os insumos não foram tributados pelas contribuições (suspensão)**, também os fretes na aquisição dos mesmos não geram direito ao crédito, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições. [Destaque nosso]

A manutenção da glosa pela Delegacia de Julgamento se deu sob o argumento de que "*não se permite o crédito de insumos que não foram tributados pelas contribuições (suspensão), nos termos do inciso II, § 2º, do artigo 3º, da Lei 10.637/02*".

A Recorrente alega que a aquisição da referida matéria prima (arroz em casca) gera direito ao crédito presumido, conforme já citado, e que, sendo a aquisição passível de creditamento das contribuições, o correspondente serviço de transporte (frete) também gera direito ao crédito, por integrar o custo de aquisição.

O tema já foi objeto de análise neste voto, concluindo que o direito ao crédito sobre o frete não depende da oneração do bem transportado, nem do efetivo aproveitamento, pelo adquirente, de crédito presumido relativo à mercadoria, desde que o serviço de transporte tenha sido contratado e registrado de forma autônoma e tenha sido efetivamente tributado pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins.

Conforme também já registrado, não são suscitadas dúvidas de que se trata de aquisição de insumos utilizados na produção de bens destinados à venda, razão por que os fretes pagos nessa aquisição, e desde que sujeitos à incidência da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, dão ensejo à apuração de crédito correspondente a ser apurado sobre o dispêndio específico.

Devem ser revertidas, portanto, as glosas a esse título.

Fretes relativos a outras entradas, remessas e transferências não anteriormente descritas

Com relação a esse tópico da defesa, a Autoridade Fiscal apresenta as seguintes justificativas para as glosas:

> 55) Trata-se de fretes em operações ocorridas em menor número, nas seguintes situações: - Compra para uso ou consumo - Entrada de mercadoria recebida para depósito - Entrada de mercadoria recebida do vendedor remetente, em venda à ordem - Retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda - Outra entrada de mercadoria não especificada - Remessa p/ industrialização por ordem do adquirente - Remessa para industrialização por encomenda - Remessa para depósito fechado - Transferência de bem do ativo imobilizado - Transferência de material de uso ou consumo - Industrialização efetuada por outra empresa
>
> 56) Os fretes descritos neste item não se tratam de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e tampouco de frete na operação de venda do produto acabado.

DOCUMENTO VALIDADO

> 57) Por falta de previsão legal que autorize o creditamento, são improcedentes os créditos básicos apurados pelo contribuinte sobre os fretes de que trata este item, tendo sido os valores desses fretes glosados pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

A manutenção das glosas foi justificada pelo Julgador de piso com a exegese mais restritiva do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e seu correlato da Lei nº 10.637, de 2002, para concluir que somente seria possível considerar como passível de creditamento o frete contido no referido dispositivo, afirmando que a RFB não considera "fretes" como insumos.

A Recorrente, por sua vez, aponta que se trata das seguintes operações:

> a) Entrada de mercadoria recebida para depósito no valor de R$ 1.329,86 (conta: 21.814);
>
> b) Entrada de mercadoria recebida do vendedor remetente, em venda à ordem no valor de R$ 18.481,69 (conta: 21.814);
>
> c) Entradas de mercadoria não especificada no valor de R$77,00 (conta: 15.161);
>
> d) Remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente no valor de R$ 32.781,11 (conta: 21.814);
>
> e) Transferência de bem do ativo imobilizado no valor de R$758,95 (conta: 21.814);
>
> f) Transferência de material de uso ou consumo no valor de R$ 136,61 (conta: 21.814);

Na mesma linha argumentativa apresentada com relação a tópicos anteriores, a Recorrente critica a interpretação dada pela RFB ao conceito de insumo, editando as Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, afirmando-a restritiva e que extrapola os limites de sua competência.

Não se observam, portanto, argumentos novos da Recorrente a serem enfrentados em face das motivações apresentadas pela Autoridade Fiscal para as glosas descritas no parágrafo 55 do Termo de Verificação Fiscal e pelo Julgador de piso para manutenção das glosas.

Assim, tendo por referência as conclusões já apresentadas neste voto, e levando em consideração a descrição apresentada pela Autoridade Fiscal, deverão ser revertidas somente as glosas que se refiram aos tópicos analisados neste voto em relação aos quais houve o reconhecimento da necessidade de reversão.

Tendo a Recorrente apresentado argumentação em bloco, convém registrar que, dentre as situações mencionadas pela Autoridade Fiscal e ainda não abordadas neste voto, não ensejam o direito ao crédito as operações de fretes nas circunstâncias a seguir, por não corresponderem a etapas do processo produtivo ou por não se tratar de dispêndios próprios da Recorrente: Compra para uso ou consumo – Entrada de mercadoria recebida para depósito – Entrada de mercadoria recebida do vendedor remetente, em venda à ordem – Outra entrada de

DOCUMENTO VALIDADO

mercadoria não especificada - Remessa p/ industrialização "por ordem do adquirente" – Transferência de bem do ativo imobilizado – Transferência de material de uso ou consumo.

Itens classificados pelo Contribuinte como Aquisição de Matéria Prima de PJ

Sobre essa glosa, a Fiscalização apresenta os seguintes argumentos e justificativas no Termo de Verificação Fiscal:

> 61) O contribuinte lançou a débito da conta contábil 15161 – "Estoque Geral" valores de aquisição de produtos de PJ os quais considerou em seus demonstrativos como base mensal para créditos regulares (básicos) de PIS/Cofins.
>
> 62) Em resposta a intimação, o contribuinte apresentou os documentos (NF) de aquisição dos itens considerados.
>
> 63) Da análise dos elementos apresentados, constatou-se que representam aquisições de arroz em casca de cerealista ou produtor PJ, para utilização como insumo da produção.
>
> 64) Esse produto é vendido para a agroindústria pelo cerealista ou produtor agropecuário PJ, com suspensão da contribuição, desde que o adquirente apure o imposto de renda pelo lucro real e utilize os produtos adquiridos com suspensão como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal (lei 10.925/2004, art. 9º).
>
> 65) Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, conforme inciso II do §2º do art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.
>
> 66) Como o arroz em casca adquirido de PJ não foi tributado pelas contribuições (suspensão), a Fiscalização glosou da base de cálculo dos créditos os valores dessas aquisições.
>
> 67) Deste item, foi mantida pela Fiscalização como base para créditos somente a aquisição de casca de arroz ensacada, de Distrib. de Farelo Lazzaretti Ltda., NF nº 661, de 22/12/2010, no valor de R$ 2.011,10.

A análise realizada pelo Julgador de piso foi empreendida de maneira conjunta com o item "*Fretes nas compras de insumos de PJ com suspensão da contribuição*", considerando tratar-se de hipóteses de aquisição de mercadorias que tiveram a tributação suspensa.

A Recorrente, por sua vez, vem aos autos em relação a esse item com a indicação de que se trata de aquisições de matéria prima (arroz em casca) de Pessoa Jurídica, em relação à qual a legislação permite o creditamento do PIS e da COFINS, na forma de crédito presumido, nos termos do artigo 8º, §1º, III da Lei 10.925/2004, combinado com os artigos 5º e seguintes da IN SRF nº 660/2006.

DOCUMENTO VALIDADO

Questiona, assim, a glosa entendendo-a incorreta por ter sido realizada "*de forma INTEGRAL, quanto o correto seria proceder a glosa no montante equivalente à 65% (sessenta e cinco por cento) do total apropriado pelo Contribuinte como créditos de PIS e COFINS aproveitados a maior*".

Com relação a esse tópico, não procede a irresignação da Recorrente, uma vez que não há previsão de ressarcimento do referido crédito presumido, apenas na dedução dos valores das contribuições devidas em cada período de apuração.

Nesse sentido, observam-se os seguintes julgados:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011
>
> AQUISIÇÃO DE BENS E INSUMOS SUJEITOS À SUSPENSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO COMO CRÉDITO BÁSICO. CRÉDITO PRESUMIDO.
>
> Não gera direito a crédito básico a aquisição de bens, insumos ou serviços cuja incidência das contribuições ao PIS e à Cofins haja sido suspensa por determinação legal, podendo o seu aproveitamento, quando possível, apenas como crédito presumido.
>
> [...]
>
> CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. ART. 8º DA LEI 10.925/2004. COMPENSAÇÃO IMPOSSIBILIDADE. E RESSARCIMENTO.
>
> O crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004 somente pode ser utilizado para a dedução do PIS e da COFINS no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração.
>
> A autorização para ressarcir ou compensar os créditos presumidos apurados no período do caso concreto alcança somente os pleitos formulados a partir de 01/01/2012.
>
> (Acórdão nº 3201-007.253 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)
>
> .....
>
> Assunto: Processo Administrativo Fiscal
>
> Período de apuração: 01/01/2012 a 30/09/2014
>
> CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. ART. 8º DA LEI 10.925/2004. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> O crédito presumido previsto na Lei n.º 10.925/2004 somente pode ser utilizado para a dedução do PIS e da COFINS no mês de sua apuração, não podendo ser

DOCUMENTO VALIDADO

utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração.

(Acórdão nº 3101-002.628 - Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção – Relatora Laura Baptista Borges)

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer o recurso voluntário apresentado e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas realizadas relativamente aos seguintes dispêndios:

- Fretes nas compras de pessoa física (arroz em casca)
- Fretes no retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda
- Fretes na aquisição de insumo importado
- Fretes na transferência de insumo da filial para a matriz
- Fretes na transferência de produto em elaboração para a matriz
- Fretes na compra de insumos de PJ com alíquota zero
- Fretes na compra de insumos de Pessoa Jurídica com suspensão da contribuição

Assinado Digitalmente

Ramon Silva Cunha

DOCUMENTO VALIDADO