



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10783.901352/2015-62
ACÓRDÃO	9303-016.458 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	24 de janeiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	FERTILIZANTES HERINGER S.A

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

SUJEITO PASSIVO. RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, quando, do confronto da decisão recorrida com os paradigmas indicados, não restar configurada divergência interpretativa: para a caracterização de controvérsia jurisprudencial, é necessário que haja similitude entre as situações analisadas pelos paradigmas e aresto recorrido.

FRETE DE INSUMO DESONERADO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 188.

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 não cumulativo, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 217

Nos termos da Súmula CARF n.º 217, não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação a fretes de produtos não onerados e

possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais sobre o custo dos fretes pagos nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento, para restabelecer a glosa das despesas com fretes pagos nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, e para aplicar a Súmula CARF 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas na Súmula: registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-016.456, de 24 de janeiro de 2025, prolatado no julgamento do processo 10783.901350/2015-73, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Hécio Lafetá Reis, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o conselheiro Dionísio Carvallhedo Barbosa, substituído pelo conselheiro Hécio Lafetá Reis.

RELATÓRIO

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

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face de acórdão assim ementado:

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. São insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo

ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada.

FRETES. INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios com fretes no transporte de insumos, ainda que estes sejam tributados à alíquota zero, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, geram créditos das contribuições.

CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa de COFINS pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com serviços vinculados diretamente aos insumos importados, que são essenciais para garantir a continuidade da atividade de fabricação dos produtos, passando pelo correto manuseio, atendimento à legislação do setor e nacionalização até que estes cheguem ao estabelecimento industrial.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE INTERFILIAL DE EMBALAGENS, DE MATERIAIS DE LIMPEZA E DE INSUMOS. POSSIBILIDADE.

Os fretes relacionados a embalagens, materiais de limpeza e de insumos são custos de produção (em fases da industrialização), essenciais e relevantes, com crédito assegurado no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

O frete de produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa é indispensável à atividade do sujeito passivo, configurando-se como frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Síntese do Processo

Trata o presente do Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER), por meio do qual o contribuinte em epígrafe pretende o reconhecimento de créditos da não cumulatividade da Pis-Pasep/Cofins.

O procedimento fiscal foi realizado em cumprimento de sentença exarada em Mandado de Segurança, que determinou ao titular da unidade que proferisse decisão administrativa no prazo de 30 dias, prorrogável por mais 30, em caso de motivação expressamente justificada.

Após procedimento fiscal, foi lavrado o Parecer Sefis, que ampara a decisão já constante nos autos, por meio da qual reconheceu-se parcialmente o direito creditório pleiteado. Segundo a autoridade fiscal, o não reconhecimento de parte do crédito adveio essencialmente de glosas efetuadas nos valores demonstrados no Dacon

O contribuinte tomou ciência da decisão e apresentou a manifestação de inconformidade.

A DRJ negou provimento à manifestação de inconformidade.

Inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, no qual, em síntese, repisou as alegações da manifestação de inconformidade.

Ao apreciar, este Conselho deu provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes ao frete na aquisição de insumos e frete interfilial de embalagens; às operações portuárias; ao frete de materiais de limpeza e ao frete de insumos transferidos entre estabelecimentos da pessoa jurídica e frete de produtos acabados.

Do Recurso Especial

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial em que suscita divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias:

1. quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais sobre o valor das despesas de armazenagem e de operações portuárias, indicando como paradigma o Acórdão nº 3401-006.213;
2. quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais sobre o custo dos fretes pagos na aquisição de produtos desonerados, indicando como paradigma o Acórdão nº 9303-005.154;
3. quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais sobre o custo dos fretes pagos nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, indicando como paradigma o Acórdão nº 9303-010.724.

Em suas razões recursais, em síntese, alega a Fazenda Nacional que:

- o artigo 3º das Leis 10637/02 e 10833/03 que, dispondo sobre a não cumulatividade, respectivamente, do PIS e da COFINS, determinou, em seu inciso II, o direito a créditos a serem deduzidos do valor da contribuição devida, relativos à aquisição de insumos;
- a não cumulatividade deve estar atrelada à materialidade do tributo, na medida em que o pressuposto de fato da exação, constitucionalmente definido, é que deve condicionar todos os demais mecanismos legais referentes a ela;
- quando se fala em não-cumulatividade do PIS e da COFINS, ela deve estar relacionada com os custos incorridos pelo contribuinte para realizar a sua atividade fim, ou seja, os negócios jurídicos capazes de gerar a sua receita operacional – fato gerador e base de cálculo do PIS e da COFINS;
- para se garantir um mínimo possível de neutralidade fiscal na não-cumulatividade do PIS e da COFINS, nem todas as aquisições podem gerar créditos, já que isso levaria a deduções no valor daquelas contribuições que poderiam, inclusive, superar os próprios débitos, provocando um acúmulo indevido de créditos;
- somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, ligados ao desenvolvimento da atividade econômica;
- para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, inc. II, das Leis de Regência, ele deve ser pertinente e essencial ao processo produtivo, integrando o seu custo de produção;
- por não guardarem a necessária relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo, considerado na sua indivisível unicidade, ainda que sejam contabilizados como custo de produção; devem ser restabelecidas as glosas dos créditos tomados sobre: serviços de despachante aduaneiro e despesas com armazenagem;
- os serviços de despachante aduaneiro mais se assemelham à atividade meio do que serviço aplicado na atividade produtiva da empresa;
- as despesas com fretes na aquisição de produtos desonerados, não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima por expressa disposição legal.

O recurso foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade.

Intimada, a Contribuinte apresentou suas contrarrazões sustentando, ser hipótese de não se admitir o recurso especial quanto à matéria “serviços portuários” por ausência de similitude fática mínima entre os acórdãos paragonados.

No mérito, em síntese, alega que:

- à luz dos conceitos da essencialidade e relevância e aplicação do teste de subtração, fica muito simples entender que sem a contratação de serviços que permitam a chegada de insumos (matéria-prima) na produção da Recorrida não é possível executar seu fim social, não é possível fabricar os fertilizantes, já que a Recorrida depende das matérias-primas adquiridas no mercado externo;
- tais despesas integram o custo de aquisição dos insumos destinados ao processo produtivo, com o direito ao creditamento fundamentado no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03;
- os serviços aqui tratados também são autorizados pela própria IN RFB 2.121/2022, por serem insumos dos insumos;
- a própria Receita Federal do Brasil já pacificou seu entendimento pelo direito ao creditamento do frete relativo às mercadorias que são tributadas pelo PIS/COFINS à alíquota zero por meio do art. 176 da IN RFB 2.121/2022;
- as operações do frete e a aquisição dos insumos são autônomas, tanto que o frete é normalmente tributado, fazendo com que seja plenamente viável a tomada de créditos pela Recorrida;
- o frete empregado na aquisição de insumos destinados à produção dos bens integra o custo de aquisição dos mesmos insumos;
- o creditamento de fretes na transferência de produtos acabados é permitido pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03;
- na operação da Recorrida há necessidade da contratação de frete, transferindo-se de uma filial para outra, de determinado produto acabado para que se concretize a venda local;
- geram crédito de PIS/COFINS os serviços de frete utilizados para transferência de produtos acabados pela empresa por serem necessários para a atividade final de venda de mercadorias;

- o creditamento do frete na transferência de produtos acabados no ciclo operacional da Recorrida é possível tanto porque é usado na operação de venda, inserido no inciso IX do artigo 3º, bem como no II do mesmo artigo, em razão de sua essencialidade para o atingimento de seu fim social, já que não haveria escoamento da produção caso se subtraísse do processo essa modalidade de frete.

É o relatório.

VOTO

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

Do conhecimento

O recurso é tempestivo e deve ter os demais requisitos de admissibilidade analisados.

1. Quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais sobre o valor das despesas de armazenagem e de operações portuárias

A decisão recorrida apresenta a seguinte ementa quanto ao tema:

CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa de COFINS pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com serviços vinculados diretamente aos insumos importados, que são essenciais para garantir a continuidade da atividade de fabricação dos produtos, passando pelo correto manuseio, atendimento à legislação do setor e nacionalização até que estes cheguem ao estabelecimento industrial.

O acórdão indicado como paradigma (3401-006.213) não aborda o tema em sua ementa, sendo ele tratado no item 2.4 do voto do relator, cabendo trazer à colação o seguinte trecho, para melhor elucidar a questão:

As glosas de “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda” abrangem **serviços de armazenagem de insumo importado, despesas portuárias, serviços portuários, utilização de infraestrutura marítima (glosados com base em planilha apresentada pela empresa – detalhes às fls. 227 a 235)**, por não encontrarem previsão legal para apropriação de créditos (em relação a insumos importados, mencionando as Soluções de Consulta SRRF08/Disit n. 313/2011 e a SRRF10/Disit n. 92/2012).

(...)

Em sua defesa, a empresa afirma que as glosas foram efetuadas, entre outros, em relação a **despesas portuárias, despesa de frete e armazenagem de insumos importados e despesas “administrativas”**, alegando que o frete é necessário à atividade empresarial, não podendo ser glosadas despesas de notas de empresas transportadoras (Concórdia, Flumar e Breyner) como despesas portuárias, e que todos os valores de transporte em qualquer etapa do processo produtivo geram créditos. Sobre as **despesas portuárias e serviços portuários**, sustenta que não podem ser compreendidos como parte da importação, mas sim como custo da atividade empresarial, gerando créditos. E defende, ainda, que o direito ao crédito, nas leis de regência das contribuições, não está restrito a bem adquiridos no mercado interno. Sobre as glosas efetuadas com base em **“Diário auxiliar do estoque” e “Razão”**, em contas de número 442210, 442220, 442120 e 442230, entre outras, a defesa alega que se referem a aquisições de bens e serviços essenciais à atividade da empresa.

(...)

No que se refere a créditos demandados em relação a despesas de frete e armazenagem de insumos importados, a confusão é patente por parte da defesa, pois tais despesas não se enquadram nem no inciso referente a insumos (por força de disposição legal expressa, referida no julgamento de piso – § 3º, inciso I, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) nem no referente a armazenagem de mercadoria e frete na operação **de venda**, como destacou a DRJ (ou seja, ao contrário do que afirma a recorrente, o inciso IX é restrito à venda por parte da empresa, não tratando de importação – que corresponde a uma compra pela empresa). No mais, a jurisprudência colacionada pela defesa trata de situação distinta da especificamente analisada nestes autos. (negritos do original)

Como se pode depreender da leitura do trecho acima, a hipótese tratada no acórdão paradigma é de frete na aquisição de insumos importados, situação esta que não apresenta similitude fática com aquela tratada na decisão recorrida.

Isto posto, ausente a similitude fática mínima, não conheço do Recurso Especial nesta matéria.

2. Quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais sobre o custo dos fretes pagos na aquisição de produtos desonerados

Estabelece o §3º do RICARF, instituído pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023, não ser cabível recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data de interposição do recurso.

Em uma análise superficial, o Recurso Especial da Fazenda não deveria ser admitido nesta matéria por ser contrário ao disposto na Súmula CARF n.º 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

Entretanto, duas são as condições impostas pela Súmula CARF n.º 188 para a tomada de crédito sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelo PIS e pela COFINS, que são: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição.

Condições estas não são verificáveis de forma conclusiva e imediata no presente caso.

Por isso, esta Turma já decidiu pelo cabimento do conhecimento do apelo recursal quando não comprovados de plano nos autos as condicionantes da Súmula nº 188:

Acórdão nº 9303-016.005, j. 12 de setembro de 2024, Redator designado Rosaldo Trevisan

(...) Assim, não se pode afirmar com convicção que o recurso fazendário contraria a Súmula, porque não se tem certeza de que, no caso em análise, os referidos fretes teriam sido registrados de forma autônoma e teriam sido efetivamente tributados, cabendo essa verificação à unidade preparadora, que deve contar com a colaboração do próprio contribuinte para elucidar a questão. Entendo, portanto, que deve ser conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional em relação a fretes na aquisição de insumos desonerados.

Isto posto, conheço do recurso especial nesta matéria.

3. Quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais sobre o custo dos fretes pagos nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa

O acórdão recorrido apresenta a seguinte ementa quanto à matéria:

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

O frete de produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa é indispensável à atividade do sujeito passivo, configurando-se como frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

O acórdão paradigma (9303-010.724) encontra-se assim ementado quanto à matéria:

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

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz-se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

A decisão entendeu não se tratar de hipótese de frete na operação de venda aquelas despesas relativas a fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, pois a venda não foi realizada, aduzindo que essas despesas não se compreendem no conceito de insumos, pois efetivadas após o encerramento do processo de produção.

Patente, portanto, o dissídio interpretativo do inc. IX do art. 3º das leis de regência da não cumulatividade das contribuições sociais. Enquanto a decisão recorrida equiparou a operação de transferência de produtos acabados para os centros de distribuição da empresa à operação de venda, o paradigma classificou-a como fase logística anterior à venda.

Desta forma, caracterizada a divergência interpretativa na aplicação da legislação tributária conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nesta matéria.

Em conclusão, voto por conhecer parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional.

Do mérito

No mérito, parcial razão assiste à Fazenda Nacional.

Vejamos:

1. Quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais sobre o custo dos fretes pagos na aquisição de produtos desonerados

Quanto a esta matéria, cabe a aplicação da Súmula CARF nº 188, em seus exatos termos, sendo necessária a comprovação do registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição, para que seja tomado o crédito sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelo PIS. Essa verificação é da alçada da unidade da RFB preparadora, de acordo com a demonstração a ser realizada pelo Contribuinte.

Logo, as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelo PIS não cumulativo devem ser estabelecidas, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas pela Súmula: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição.

2. Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais sobre o custo dos fretes pagos nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa

A matéria merece ser provida nos termos da Súmula CARF n.º 217:

Aprovada pelo Pleno da 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.

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação a fretes de produtos não onerados e possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais sobre o custo dos fretes pagos nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento, para restabelecer a glosa das despesas com fretes pagos nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, e para aplicar a Súmula CARF 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas na Súmula: registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição.

Conclusão

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação a fretes de produtos não onerados e possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais sobre o custo dos fretes pagos nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento, para restabelecer a glosa das despesas com fretes pagos nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, e para aplicar a Súmula CARF 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas na Súmula: registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator