



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.904947/2014-99
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-011.953 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 15 de setembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ADM DO BRASIL LTDA.

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

Ano-calendário: 2012

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. POSSIBILIDADE.

Gera direito à apuração de créditos da não cumulatividade a aquisição de serviços de fretes para a movimentação de insumos entre estabelecimentos do contribuinte.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. IMPOSSIBILIDADE.

O conceito de insumo, para fins de tomada de créditos das contribuições sociais, está inarredavelmente vinculado ao processo produtivo executado pelo contribuinte. Os fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma, por se tratar de serviço tomado depois de encerrado o processo produtivo, não se subsume no conceito de insumo, e, portanto, os gastos respectivos não ensejam creditamento.

As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Precedentes do STJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a glosa dos créditos tomados sobre o custo dos fretes para transporte de produtos acabados para formação de lotes, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que negaram provimento.

documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial fazendário (e-(fls. 596 a 614) contra o Acórdão n.º 3302-0008.000, de 28 de janeiro de 2020 (e-fls.57 a 574), assim ementado:

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

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não padece de nulidade o despacho decisório, proferido por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

INSUMOS. CRÉDITO. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE. PIS/ COFINS.

Somente serão considerados como insumos para apropriação de créditos próprios do sistema não-cumulativo do PIS/COFINS os custos dos serviços e bens que forem utilizados direta ou indiretamente pelo contribuinte na produção/fabricação de produtos/serviços; forem indispensáveis para a formação do produto/serviço final e forem relacionados ao objeto social do contribuinte.

INSUMOS. TRANSPORTE. DESLOCAMENTO ENTRE UNIDADES DA PRÓPRIA CONTRIBUINTE.

Os gastos com transporte de matérias-primas entre as unidades da própria contribuinte para processamento, são considerados custo de produção, o que resulta em créditos a serem apurados. Direito creditório reconhecido.

RATEIO. DESPESAS COMUNS. CONDOMÍNIO PORTUÁRIO. MOVIMENTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO

Há nos autos reconhecimento da autoridade fiscal que a contribuinte também atua como prestadora de serviços. Diante da comprovação da existência de vinculação entre as despesas incorridas e o embarque das mercadorias de terceiros, é de ser reconhecido o direito creditório.

Extrai-se da leitura da decisão, que o Colegiado 3302 deu provimento ao recurso para o efeito de reverter as glosas dos créditos (i) tomados sobre o valor dos fretes para transferência *intercompany* de produtos; (ii) tomados sobre o valor das despesas portuárias incorridas na prestação de serviços a terceiros; (iii) tomados sobre o valor dos fretes para remessa de produtos acabados para formação de lotes, (iv) presumidos e; (v) indicados na linha 9 da Ficha 16A do DACON.

Os embargos de declaração do Acórdão n.º 3302-08.000, propostos pela Fazenda Nacional, foram monocraticamente rejeitados pelo Presidente da 2ª TO da 3ª Câmara, nos termos do Despacho 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 27 de outubro de 2020, e-fls. 591 a 594.

No Recurso Especial a Representação Jurídica da Fazenda Nacional suscitou divergência jurisprudencial quanto (i) ao aproveitamento do crédito presumido das contribuições sociais não cumulativas; (ii) à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes para transporte de produtos acabados para formação de lotes, e; (iii) à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes para transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da empresa. O Presidente da 3ª admitiu o apelo parcialmente, apenas em relação às divergências (ii) e (iii), Despacho 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara, de 4 de fevereiro de 2021, e-fls. 619 a 630.

Intimado do Acórdão n.º 3302-008.000 e do Despacho do Presidente da 3ª Câmara, o sujeito passivo contrarrazoou o recurso fazendário tempestivamente. Inicialmente, pugnou pela inadmissibilidade do apelo em relação aos fretes entre estabelecimento do contribuinte, na medida em que, no seu entender, os acórdãos paragonados interpretaram normas diferentes. Enquanto o Acórdão indicado como paradigma interpretou o art. 3º, inc. IX, da Lei n.º 10.833, de 2003, o Acórdão recorrido teria decidido como decidiu a partir de sua peculiar interpretação da norma do inc. II do mesmo artigo. Lembra da impossibilidade de reexame fático probatório em sede de recurso especial. No mérito, quanto aos fretes entre estabelecimentos da mesma firma, alega tratar-se da transferência de soja do armazém para a fábrica, etapa indispensável para o processo produtivo, adequando-se ao conceito de insumo. Ainda, quanto à formação de lotes, explica que esse transporte “...*nada mais é do que a primeira etapa do frete da operação de venda, uma vez que após o procedimento de consolidação a mercadoria é logo destinada ao cliente no exterior.*”

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

1 Admissibilidade

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi interposto tempestivamente e atende os demais pressupostos recursais, merecendo conhecimento nos termos em que foi admitido pelo Presidente da 3ª Câmara.

O óbice levantado pelo sujeito passivo em suas contrarrazões contra a admissão do apelo, relativamente à divergência quanto à tomada de créditos sobre o custo dos fretes para transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da empresa, é improcedente.

É fato, o voto condutor do Acórdão indicado como paradigma (Ac. n.º 3401-001.692, Relator Conselheiro Odassi Guerzoni Filho), referindo-se aos gastos com transporte de produtos, acabados ou não, entre os estabelecimentos da mesma empresa enunciou que a interpretação do inc. IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, não dava margem para

creditamento que não estivesse relacionado com as operações de venda. Rechaçou expressamente a possibilidade de creditamento a título de gasto com insumos, ao assinalar que divergia “...do entendimento da DRJ que admitiria o crédito dos fretes que pudessem ser considerados como “insumos””. Portanto, a decisão paradigmática, assim como a decisão recorrida, também interpretou o inc. II do art. 3º da Lei de Regência, mas chegou a conclusão oposta. Bem caracterizado o dissídio interpretativo.

No mais, o apelo merece conhecimentos nos termos em que foi admitido pelo Presidente da 3ª Câmara.

2 Mérito

2.1 DIVERGÊNCIA (II) - POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE O CUSTO DOS FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS PARA FORMAÇÃO DE LOTES

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, assim definiu (negritei):

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo**, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica**, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Embora tenha afastado a aplicação das instruções normativas SRF 247, de 2002, e 404, de 2004, ao interpretar o conceito de insumo com o norte dos critérios da essencialidade e da relevância, o STJ vinculou-o ao processo produtivo, que se encerra com a obtenção de um produto acabado. Como corolário desse entendimento, os bens e serviços consumidos depois do encerramento do processo produtivo não podem ser considerados como insumos. Assim, entendo que descabe crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos, mesmo em se tratando de formação de lotes, pois se trata de fase pós processo de produção, e não se encaixa na hipótese de crédito de frete na venda, relacionando-se a uma fase logística anterior à venda.

Reitero, neste ponto, a mudança do meu entendimento a respeito da possibilidade de creditamento das contribuições sociais sobre o custo dos fretes para transporte *intercompany* de produtos acabados com fulcro no art. 3º, inc. IX, das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais. Meu entendimento anterior era no sentido de que a caracterização da operação de venda prescindia da efetiva mudança de titularidade do produto, pois o centro de custo “operações de venda” contemplaria os fretes sobre produtos acabados. Porém, após minuciosa pesquisa jurisprudencial, constatei que o STJ tem entendimento dominante no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados.

Segue um resumo da pesquisa jurisprudencial.

"RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. "É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissis, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF". (AgInt no AREsp 1031163/RJ, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 20/06/2017, DJe 29/06/2017)

2. A falta de particularização do dispositivo de lei federal objeto de divergência jurisprudencial consubstancia deficiência bastante a inviabilizar a abertura da instância especial. Incidência da Súmula 284/STF.

3. Agravo interno a que se nega provimento" (STJ, AgInt no AREsp 1.198.768/SC, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe de 05/03/2018).

Por outro lado, por simples cotejo entre as razões do Recurso Especial e os fundamentos do acórdão recorrido, observa-se que a tese recursal contida nos arts. 2º, II, da Lei 9.478/97; 146 do CTN e 48, §§ 11 e 12 da Lei 9.430/96, sequer implicitamente, foi apreciada pelo Tribunal de origem, não obstante terem sido opostos Embargos de Declaração, para tal fim.

Por essa razão, à falta do indispensável prequestionamento, não pode ser conhecido o Recurso Especial, no ponto, incidindo o teor da Súmula 211 do STJ ("inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição dos embargos declaratórios, não foi apreciado pelo Tribunal a quo").

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

2. A falta de prequestionamento da matéria suscitada no recurso especial, a despeito da oposição de embargos declaratórios, impede seu conhecimento, a teor da Súmula nº 211 do Superior Tribunal de Justiça.

[.....omissis.....]

Assim, à mingua de prequestionamento, inviável a apreciação da aludida tese recursal.

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece

o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

[...omissis.....]

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

[.....omissis.....]

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

[.....omissis.....]

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

[.....omissis.....]

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in

verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

Com esses fundamentos, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, dar-lhe provimento, para restabelecer a glosa dos créditos tomados sobre o valor dos fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte pra a formação de lotes.

2.2 DIVERGÊNCIA (III) - POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE O CUSTO DOS FRETES PARA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPESA

Como se sabe, em estabelecimentos industriais, especialmente do que se cuida no presente processo, tomam-se vários tipos de serviços de fretes. São exemplos: 1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores; 2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte; 3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte; e fretes de produtos acabados em operações de venda.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, no que diz respeito especificamente aos fretes, prevê a possibilidade de tomada de créditos em relação a bens e serviços insumidos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (inc. II) e em relação à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor (inc. IX), que podem ser aqui aplicados:

Valho-me nesse ponto de excerto do voto condutor do Acórdão n.º 9303-008.060, homenageando o Conselheiro Márcio Andrada Canuto Natal pelo seu didatismo:

(...)

Da leitura do texto transcrito, conclui-se que para admitir o crédito sobre o serviço de frete, só existem duas hipóteses: 1) como insumo do bem ou serviço em produção, inc. II, ou 2) como decorrente da operação de venda, inc. IX. Portanto antes de conceder ou reconhecer o direito ao crédito, devemos nos indagar se o serviço de frete é insumo, ou se está inserido na operação de venda. Passemos então a analisar como se encaixam os diversos tipos de fretes, citados no exemplo.

1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores;

Trata-se de um serviço prestado antes de iniciado o processo fabril, portanto não há como afirmar que se trata de um insumo do processo industrial. Assim, o que é efetivamente insumo é o bem ou mercadoria transportada, sendo que esse frete integrará o custo deste insumo e, nesta condição, o seu valor agregado ao insumo, poderá gerar o direito ao crédito, caso o insumo gere direito ao crédito. Ou seja, o

valor deste frete, por si só, não gera direito ao crédito. Este crédito está definitivamente vinculado ao insumo. Se o insumo gerar crédito, por consequência o valor do frete que está agregado ao seu custo, dará direito ao crédito, independentemente se houve incidência das contribuições sobre o serviço de frete, a exemplo do que ocorre nos fretes prestados por pessoas físicas. Ao contrário, caso o insumo não gere direito ao crédito, como nos casos de alíquota zero, suspensão ou isenção, o serviço de frete, agregado a esses insumos também não farão jus ao crédito.

2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte:

Aqui, ao contrário do exemplo anterior, os serviços de frete, contratados juntos a pessoas jurídicas e utilizados no âmbito do processo produtivo, como por exemplo, o transporte de insumos e produtos em fabricação, entre estabelecimentos fabris do contribuinte, geram direito ao crédito na condição de insumo, nos exatos termos do que consta no inc. II do art. 3º, acima transcrito.

3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte:

Aqui, indubitável que o serviço de frete não pode ser considerado insumo nos termos do inc. II do art. 3º acima transcrito, pois aqui não temos mais processo produtivo. O processo produtivo já se concluiu e o produto acabado não está mais em processo de industrialização. Observe também que esta operação também não se encaixa no inc. IX do art. 3º, pois não se trata de frete na operação de venda, conquanto o produto ainda não foi vendido. Conclusão inequívoca é de que não existe previsão legal para que o contribuinte aproprie deste crédito.

4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

Aqui, a situação encaixa-se à perfeição no inc. IX do art. 3º, acima transcrito, sendo indiscutível o direito ao creditamento. Ressalte-se mais uma vez, que este crédito não é decorrente do conceito de insumos, propriamente dito, mas em razão de previsão legal expressa. Se esse serviço fosse insumo, certamente seria dispensável a existência do referido inciso na legislação de regência.

No caso dos presentes autos, a decisão recorrida defendeu que os fretes para movimentação de matéria prima entre o armazém e a fábrica, embora não vinculados à operação de compra da matéria-prima nem à operação de venda do produto enquadrado, equiparam-se aos custos de produção, conforme preceitua o art. 290, I, do RIR/1999. Por essa razão, defendeu que os custos de frete entre estabelecimentos da contribuinte devem gerar créditos das contribuições PIS COFINS, com ânimo no que dispõe o inciso II. do art. 3º das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais.

Não há reparos a fazer nesta decisão, pois em linha com o entendimento deste Colegiado, explicitado no tópico 2 acima: o frete contratado a pessoas jurídicas, nessa condição, satisfaz ao conceito de insumos previsto no inc. II do art. 3º das Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

3 Conclusão

Com essas considerações, voto por conhecer do recurso especial, para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para restabelecer a glosa dos créditos tomados sobre o custo dos fretes para transporte de produtos acabados para formação de lotes.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas