



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10783.904963/2014-81
ACÓRDÃO	3301-014.318 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERTILIZANTES HERINGER S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, restando preclusa sua alegação em recurso voluntário.

FRETE. INSUMO. AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE. SÚMULA 189.

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.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. INSUMO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 217.

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 cumulativa.

OPERAÇÕES PORTUÁRIAS. IMPORTAÇÃO. DESCARGA E MOVIMENTAÇÃO. INSUMO. POSSIBILIDADE.

As despesas com movimentação de carga importada dentro do porto nacional até o armazém alfandegado são essenciais para que o insumo chegue ao estabelecimento do contribuinte e, por tal motivo, são passíveis de creditamento.

ADITIVO. ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA. DECRETO 5.630/05.

A redução à zero da alíquota das contribuições descrita no Decreto 5.630/05 é apenas para matéria-prima, conceito este que não se confunde

com insumos e/ou tampouco com aditivo. Nos termos do Decreto 4.954/04 (que regulamenta “a inspeção e fiscalização da produção e do comércio de fertilizantes”) matéria prima é “material destinado à obtenção direta de fertilizantes” (art. 1º inciso VII), já aditivo é “qualquer substância adicionada intencionalmente ao produto para melhorar sua ação, aplicabilidade, função, durabilidade, estabilidade e detecção ou para facilitar o processo de produção” (art. 1º inciso XV).

ARMAZENAMENTO. INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO LEGÍTIMO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM ARMAZENADO. CONCEITO DE INSUMO.

A apuração do crédito de armazenamento não possui uma relação de acessoriedade com a forma de apuração do crédito do produto armazenado. Uma vez provado que o dispêndio configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS. DESNECESSIDADE DE VINCULAÇÃO A OPERAÇÃO DE VENDA EFETIVADA.

A armazenagem de mercadoria de que trata o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 independe da vinculação à operação de venda.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em não conhecer da matéria de reclassificação de fretes sobre bens para revenda, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Catarina Marques Morais de Lima e Bruno Minoru Takii que afastavam a preclusão e, por unanimidade de votos, em afastar as nulidades arguidas e o pedido de diligência. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa na aquisição de aditivos, fretes na aquisição de insumos (inclusive aditivos), fretes internos na aquisição de insumos importados, das despesas com operações portuárias 000211-CAIS COMERCIAL PGA; _ 3000212-CAIS COMERCIAL RIO GRANDE;_ 3000215-CODESA VYX _ 3000411-HANDLING), 3000222-DESCARGA PARA ARMAZENAGEM, _ 3000183-ACOMPANHAMENTO DESCARGA e _ 3000196-ARMAZENAGEM – MOVIMENTAÇÃO, _ 3000295-TRANSPORTE INTERNO) e das despesas de armazenagem 3000197-ARMAZENAMENTO 1º PERÍODO; 3000198-ARMAZENAMENTO 2º PERÍODO; 3000199-ARMAZENAMENTO 3º PERÍODO; 3000200-ARMAZENAMENTO 4º PERÍODO, 3000413-ARMAZENAMENTO 5º PERÍODO; 3000460-ARMAZENAMENTO 6º PERÍODO; 3000461-ARMAZENAMENTO 7º PERÍODO; e 3000462-ARMAZENAMENTO 8º PERÍODO, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Catarina Marques Morais de Lima quanto aos créditos de armazenagem. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-014.315,

de 28 de novembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10783.904950/2014-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Catarina Marques Morais de Lima(substituto[a] integral), Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente). Ausente o Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Junior, substituído pela Conselheira Catarina Marques Morais de Lima.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 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 Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

Irresignado com a decisão da DRJ, a **Recorrente** apresentou Recurso Voluntário em peça que repete o quanto descrito em Manifestação de Inconformidade e argumenta, em síntese:

- Não há preclusão, pois, em seu arrazoadado defende a reversão de todas as glosas efetivadas pela fiscalização;

“Ainda que se entenda que a recorrente não impugnou alguns dos itens, há que se destacar que era dever da autoridade administrativa analisar a legalidade da decisão como um todo, e não só dos trechos expressamente abordados pelo contribuinte”;

- “O direito de defesa do contribuinte foi ferido de morte pela delegacia de julgamento recorrida quando esta deixou de apreciar argumentos aduzidos pela parte e, mais do que isso, deixou de revisar a legalidade de alguns dos estornos levados a efeito nestes autos”;

- A simples descrição da conta contábil pelo TVF como SERVS. MANUT. MÁQS. E EQUIPTOS demonstra a essencialidade e relevância deste dispêndio para o processo produtivo.
- Ao receber os autos, esta Turma determinou a baixa do processo em diligência para *“que a unidade de origem: (i) intime a Recorrente para trazer aos autos, em 60 dias, prorrogáveis por igual período: a) Laudo descritivo de todo o processo produtivo da empresa, com a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo e b) Indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos; ii) indique se há dispêndios comuns à parte administrativa da empresa, detalhando-os e iii) ato contínuo à juntada da documentação pelo contribuinte, manifeste-se a autoridade fiscal, se desejar, considerando o disposto no Parecer Normativo RFB nº 5/2018”*.

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 condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto às nulidades arguidas, ao pedido de diligência e ao mérito, **ressalvado o conhecimento da matéria relativa à reclassificação de fretes sobre bens de revenda e quanto à negativa de crédito de armazenagem**, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

É ponto pacífico nesta Casa que em processo que tenha como objeto liquidez e certeza dos créditos de titularidade do contribuinte, é deste o ônus probatório – que, inclusive, não pode ser suplantado por **DILIGÊNCIA** (se bem que neste caso, a diligência foi realizada).

Não há qualquer **NULIDADE**, nem no despacho decisório e, tampouco, na decisão da DRJ. O despacho decisório foi claro ao especificar as glosas e os motivos pelos quais entendia pelas glosas; a **Recorrente** apresentou portentosa manifestação rebatendo as glosas que entendeu cabíveis e teve todos os seus reclamos devidamente apreciados pela DRJ.

É bem verdade que a **Recorrente** dispõe que a fiscalização deixou de pedir documentos complementares e que o prazo concedido para a apresentação de planilhas foi demasiado exíguo. No entanto, como já ressaltado, a prova dos fatos constitutivos do direito de crédito cabe ao contribuinte, e, mais, se cinco dias são de fato insuficientes para a demonstração da liquidez e certeza dos créditos, sete anos (data do despacho decisório 06/07/2017) são mais do que suficientes para encontrar qualquer prova que se faça necessária à prova dos créditos, caso ela exista, claro.

Por força da Súmula 188 desta Casa e, tendo em vista que os fretes foram regularmente contabilizados em separado dos insumos e regularmente tributados, devem ser revertidas as glosas dos **FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS** e **FRETES INTERNOS NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS IMPORTADOS**.

Todavia, por falta de elementos de prova que permitem juízo categórico acerca da liquidez e certeza dos créditos, devem ser mantidas as glosas sobre fretes de **REMESSA, EMPRÉSTIMO OU RETORNO DE BENS** (salvo, aqueles fretes em que o juízo de piso já reverteu a glosa).

Os **FRETES DE TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS** não são fretes de venda, mas antecedem a venda, e não são insumos, porquanto posteriores ao encerramento do processo produtivo, logo, não é possível o creditamento (Súmula CARF 217).

No ensejo, deve ser mantida a glosa do **FRETE DE EMBALAGENS EM RETORNO DE MERCADORIAS**, trata-se de frete de produto acabado (que não é insumo) em operação que pressupõe a venda e o cancelamento desta venda, logo, não se confunde com o frete de venda.

No tópico **PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS -PJ / SERVS. MANUT. MÁQS. E EQUIPTOS** a fiscalização glosa os seguintes serviços pela generalidade da descrição:

- _ 3000027-SERV. ENG.ARQ.GEO.URB.CIVIL.MANU;
- _ 3000032-SERV. RELATIVOS A BENS DE TERCEI;
- _ 3000054-SERV.EDIFICACOES-ELETRONICA-MECA;
- _ 3000081-SERV. GRAFICOS;
- _ 3000090-SERV. DE PREFEITURA;
- _ 3000092-REEMBOLSO DE KM; e
- _ 3000121-SERV. MAO DE OBRA.

Em contraponto, a **Recorrente** dispõe que a classificação dada pelo serviço (de manutenção de máquinas e equipamentos) já revela a sua essencialidade ao processo produtivo. No entanto, o que temos é que dois dos serviços glosados, gráficos e prefeitura, mais se assemelham a serviços administrativos, um,

reembolso de quilometragem, aparenta ser despesa com pessoa física e outro é relativo a bens de terceiro, ou seja, não a **Recorrente**.

Os serviços de ENG.ARQ.GEO.URB.CIVIL.MANU, EDIFICACOES-ELETRONICA-MECA e SERV. MAO DE OBRA (pago a pessoa jurídica, evidentemente) podem qualificar-se como relevantes ao processo produtivo, desde que demonstrada sua vinculação a este processo e, *in casu*, há mero argumento de vinculação do serviço com o processo, não prova, o que leva à manutenção da glosa.

Os seguintes serviços de **OPERAÇÕES PORTUÁRIAS NA IMPORTAÇÃO** foram glosados:

- _ 3000183-ACOMPANHAMENTO DESCARGA;
- _ 3000192-ANTONINA PGA;
- _ 3000196-ARMAZENAGEM - MOVIMENTAÇÃO;
- _ 3000204-ARMAZENAMENTO CONTAINER;
- _ 3000206-ARQUEAÇÃO;
- _ 3000211-CAIS COMERCIAL PGA;
- _ 3000212-CAIS COMERCIAL RIO GRANDE;
- _ 3000215-CODESA VYX;
- _ 3000217-COMPLEMENTO TUF SSZ;
- _ 3000218-CONTAINERIZ – DESCONTAINER;
- _ 3000222-DESCARGA PARA ARMAZENAGEM;
- _ 3000233-DESOVA CONT. RGD;
- _ 3000234-DESOVA DE CONTAINER;
- _ 3000255-FOSPAR PGA;
- _ 3000262-ISS;
- _ 3000269-LOCAÇÃO EQUIPTO PORTUÁRIO BAC;
- _ 3000277-OPERAÇÃO PORTUÁRIA;
- _ 3000278-PEIU VYX;
- _ 3000279-PÉROLA SSZ;
- _ 3000290-TERMAG SSZ;
- _ 3000295-TRANSPORTE INTERNO;
- _ 3000296-TUF SSZ;
- _ 3000297-TUP;
- _ 3000298-UTILIZAÇÃO DO TERMINAL;
- _ 3000300-UTILIZAÇÃO DE PÁ CARREGADEIRA;

- _ 3000310-CUSTO AD. BERÃO ALTERNATIVO;
- _ 3000330-ETIQUETAGEM VITÊRIA;
- _ 3000350-PESAGEM NA TABELA;
- _ 3000411-HANDLING;
- _ 3000412-DTC VITORIA;
- _ 3000423-PESAGEM BAC II; e
- _ 3000451-UTIL DE PA CARREGADEIRA II.

Como de conhecimento, o transporte internacional marítimo de cargas é feito, via de regra, em contêiner. Assim, a embarcação atraca no cais (000211-CAIS COMERCIAL PGA; _ 3000212-CAIS COMERCIAL RIO GRANDE; _ 3000215-CODESA VYX (Companhia das Docas do Espírito Santo)), o contêiner é movimentado (_ 3000411-HANDLING), descarregado (3000222-DESCARGA PARA ARMAZENAGEM, _ 3000183-ACOMPANHAMENTO DESCARGA) e encaminhado para a armazenagem (_ 3000196-ARMAZENAGEM – MOVIMENTAÇÃO, _ 3000295-TRANSPORTE INTERNO).

Após a entrada no armazém alfandegado, a carga está apta, sucessivamente, para o registro da declaração de importação, a conferência aduaneira, o desembaraço aduaneiro e, por fim, a entrega dos bens.

Do historiado, resta claro que todas as despesas acima destacadas são essenciais para que a **Recorrente** receba os insumos importados e, portanto, passíveis de creditamento enquanto insumos de insumos.

Para as demais despesas glosadas, não resta clara a situação de fato que redundou no seu uso, logo, por insuficiência probatória, não é possível o creditamento.

No tópico **MATERIAL AUXILIAR** a DRF mantém a glosa de todos os produtos que não as embalagens e alguns produtos intermediários, sem especificar quais. Em sua Manifestação de Inconformidade a **Recorrente** aponta que no tópico em questão foram glosados Gás, lubrificantes, pneus, câmaras de ar e peças de reposição que compõe seu processo produtivo. A DRJ reverte no tópico **Bens utilizados como insumos** as glosas de “*ao gás, aos lubrificantes, aos óleos, aos pneus, às câmaras de ar e às peças de reposição de máquinas de produção e de veículos industriais*”. Portanto, em tese, a matéria em questão perdeu o objeto.

Ao analisarmos a planilha de glosas notamos que inúmeros **ADITIVOS** foram glosados dentro do grupo material auxiliar, glosa esta motivada por uma suposta não tributação destes insumos nos termos do artigo 1º inciso I § 1º do Decreto 5.630/05:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e suas matérias-primas; (...)

§ 2º A redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no caso das matérias-primas de que tratam os incisos I e II do caput, aplica-se somente nos casos em que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante dos produtos neles relacionado

Como se nota, a redução à zero da alíquota das contribuições é apenas para matéria-prima, conceito este que não se confunde com insumos e/ou tampouco com aditivo. Nos termos do Decreto 4.954/04 (que regulamenta “a inspeção e fiscalização da produção e do comércio de fertilizantes”) matéria prima é “material destinado à obtenção direta de fertilizantes” (art. 1º inciso VII), já aditivo é “qualquer substância adicionada intencionalmente ao produto para melhorar sua ação, aplicabilidade, função, durabilidade, estabilidade e detecção ou para facilitar o processo de produção” (art. 1º inciso XV).

Desta forma, além do erro conceitual da fiscalização, resta claro que o aditivo tem por função *melhorar* o fertilizante, aumentar a qualidade do produto final – justamente o conceito de relevância nas palavras Doute Ministra Regina Helena Costa (relatora do voto condutor do repetitivo que fundamenta os critérios de essencialidade e relevância):

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).

Some-se ao antedito o fato de que, efetivamente, todas as aquisições de aditivos foram tributadas pelas contribuições e que a **Recorrente** descreve em sua Manifestação de Inconformidade o impacto de cada um dos aditivos em seu fertilizante:

- Óleo Vegetal: reduzir o pó gerado na fabricação do fertilizantes;
- Aditivos sacarídeos: aumento da absorção ativa de nutrientes, espessante e adesivo;
- Cal hidratada: diminuir a acidez do enxofre a fim de evitar uma reação que pode danificar os equipamentos;

- Hidróxido de sódio: baixar a acidez do enxofre no processo de produção a fim de evitar uma reação que pode danificar os equipamentos;
- Calcário calcinado: retirar a umidade do produto; e
- Antiempedante: serve como secante e antiempedante, ou seja, tem por função evitar que o fertilizantes empedre.
- Hidróxido de sódio: baixar a acidez do enxofre no processo de produção a fim de evitar uma reação que pode danificar os equipamentos;
- Calcário calcinado: retirar a umidade do produto;
- Preparado químico Nalco: usado para tratamento de água de caldeira; e
- Óleo start antidusting: aditivo para abatimento de pó em mistura de fertilizantes.

Quanto ao **conhecimento da matéria relativa à reclassificação de fretes sobre bens de revenda e quanto à negativa de crédito de armazenagem**, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Do não conhecimento da matéria relativa à reclassificação de fretes sobre bens de revenda

No Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 17/18), a autoridade fiscal efetuou a reclassificação dos créditos, mas não a glosa do crédito, conforme o excerto abaixo:

“FRETE SOBRE BENS PARA REVENDA

6.5. Os fretes pagos pelo contribuinte, utilizados para o transporte dos produtos adquiridos até seu estabelecimento, compõe o custo de aquisição destes produtos, não sendo passíveis de análise em separado.

6.6. Assim, os fretes utilizados na aquisição de bens para revenda, por comporem o custo de aquisição destes, somente poderão ser utilizados como dedução da própria contribuição, não sendo passíveis de ressarcimento e/ou compensação, contudo, deverão ser reclassificados e seguir o mesmo entendimento citado no item 4.5.

6.7. Então vejamos:

[...]

6.8. As Leis de nº 10.833/2003 e 10.637/2002 não prevê crédito sobre os fretes pagos pelo adquirente na aquisição de bens para revenda, porém, é entendimento da Receita que estes compõem o custo de aquisição quando discriminados na própria Nota Fiscal de aquisição ou CTCR / NF Municipal vinculado à Nota de aquisição. Portanto, se um produto custa R\$ 1.000,00 e o frete custa R\$ 100,00, o custo de aquisição será de R\$ 1.100,00 e o respectivo crédito segue previsão legal vinculado ao produto.”

Considerou, portanto, que os fretes eram vinculados a receitas tributadas no mercado interno, conforme o item 4.5.

Em sua manifestação de inconformidade (e-fls. 2.559/2721), especificamente no item IV.1.1.2.2 – Serviços, a recorrente fez toda a defesa lastreada no conceito de insumos, de forma genérica para todas as glosas de fretes realizadas pela autoridade fiscal, sem contestar o fundamento específico da reclassificação dos fretes sobre bens para revenda, que foi a vinculação a receitas tributadas. Em momento algum, a autoridade fiscal efetuou a glosa de fretes sobre bens para revenda, nem a reclassificação que foi feita ocorreu em razão da natureza de insumo ou não.

Ainda, no final do referido item IV.1.1.2.2, a recorrente concluiu:

“Por tudo exposto, em razão de todas as espécies de frete tratadas pelo julgador configurarem insumo à atividade da peticionária, requer sejam concedidos os créditos referentes aos serviços constantes no item “FRETES S/COMPRA INSUMOS” e “FRETE MUNICIPAL” da planilha:

- Frete sobre aquisição de Matéria Prima.
- Frete sobre transferência de Matéria Prima entre estabelecimento da mesma empresa.
- Frete sobre Transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.
- Frete sobre Matéria Prima recebida em consignação industrial.
- Frete durante processo de Importação de Matéria Prima.”

Constata-se que não houve qualquer alegação relativa à reclassificação de fretes sobre bens para revenda, mas apenas sobre fretes glosados por não terem sido considerados insumos.

Não é por outra razão, que a decisão de primeira instância consignou a não impugnação da reclassificação, conforme excerto abaixo:

“Demais Itens Glosados ou Reclassificados

Em relação aos demais itens glosados ou reclassificados, não tendo se manifestado o contribuinte, deve-se reconhecer a preclusão do direito de questioná-los nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Em recurso voluntário, a recorrente alega que rebateu todas as glosas com base no conceito de insumo de PIS e Cofins, o que, como já delineado, é estranho ao fundamento da reclassificação de fretes sobre bens para revenda. Em seguida, alega que seria dever da autoridade julgadora apreciar a legalidade do despacho decisório, ainda que não houvesse impugnação de alguma matéria, o que claramente não encontra guarida no Decreto nº 70.235/72, especialmente em

seus artigos 17 e 21, exceto quando se tratar de matéria de ordem pública, que não é o caso.

Conclui-se, portanto, que faltou dialeticidade recursal quanto à contestação do fundamento da reclassificação dos fretes sobre bens para revenda, na manifestação de inconformidade, devendo ser aplicado o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, acima transcrito.

Do crédito de armazenagem

No TVF, restou consignado em relação a esta matéria:

“7. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA

7.1. Os créditos provenientes da aquisição de fretes nas operações de venda foram verificados e constatamos que algumas notas não se referem a operação de venda, sendo assim, em relação a estas, serão glosadas.

7.2. Já em relação às armazenagens, após análise, constatamos a falta de informações importantes sobre qual a mercadoria e o serviço que foram prestados, entre outros.

7.3. Conforme transcrito abaixo, as informações apresentadas não foram suficientes para demonstrar com clareza quais mercadorias foram armazenadas e seu vínculo com operação de venda nos termos do inciso IX da Lei 10.833/2003:

7.4. Ao contrário, foram constatados armazenagem vinculada à importação e serviços afins, entre outros, os quais não são passíveis de apuração de crédito.

7.5. Desta forma, os valores utilizados na apuração de créditos relacionados à armazenagem nas operações de vendas foram glosados em sua totalidade.

7.6. Os valores aqui glosados, foram discriminados no DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO - ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA, em anexo.”

Percebe-se que a fiscalização exigia que a armazenagem fosse vinculada à operação de venda, nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e que armazenagem vinculada à importação não era passível de crédito.

Por sua vez, a DRJ em sua decisão (e-fls 2903/2907), incluiu a análise da armazenagem dentro das operações portuárias vinculadas à importação.

Entendo que a armazenagem de insumos ou de mercadorias destinadas à venda pode gerar crédito das contribuições, seja pelo inciso II do artigo 3º (conceito de insumos), seja pelo inciso IX do artigo 3º (como armazenagem de mercadorias), pelas razões a seguir aduzidas.

Inicialmente, é necessário ressaltar que a RFB não interpreta o inciso IXⁱ do artigo 3º nos termos defendidos no TVF, pois a expressão “operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor” somente se aplica ao frete, conforme restou consignado na IN RFB nº 2121/2022, art. 191, incisos IV e V, abaixo transcritos:

Art. 191. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas incorridos no mês relativos a:

[...]

IV - armazenagem de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

V - frete na operação de venda de bens ou serviços, nos casos dos arts. 173 e 175, quando o ônus for suportado pelo vendedor (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26); e

A interpretação dada pela RFB é de que a armazenagem de que trata o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 se refere apenas a mercadorias, ou seja, bens para revenda e bens produzidos, independentemente de estarem vinculados a uma operação de venda. Assim, as despesas de armazenagem destes bens geram direito a crédito, mesmo antes da operação de venda efetivada, o que afasta a exigência feita pela fiscalização no TVF.

Por outro lado, o conceito de insumo definido no REsp 1.221.170/PR trouxe os critérios de essencialidade e relevância e permitiu o creditamento, por exemplo, de despesas com pesquisa e desenvolvimento (consistentes em dispêndios anteriores ao processo produtivo propriamente dito) consideradas essenciais pelo PN Cosit 5/2018.

Ainda, a Súmula CARF nº 188ⁱⁱ permitiu o creditamento de frete de aquisição de insumos, independentemente da condição de não oneração do insumo, reconhecendo que tal despesa compõe o custo de aquisição do insumo e, portanto, essencial ao processo produtivo, devendo gerar crédito, se for tributado. A mesma *ratio decidendi* da referida súmula pode ser aqui aplicada, reconhecendo o crédito da armazenagem como custo de aquisição, independentemente da não tributação do insumo ou de sua tributação pelo valor aduaneiro, afastando os óbices alegados pela DRJ.

Já após a entrada de insumos nos estabelecimentos da recorrente, a armazenagem destes ou de produtos em elaboração consiste em serviços utilizados como insumos, por aplicação direta do inciso II do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Destarte, a armazenagem de insumos antes de sua tradição, importados ou adquiridos no mercado interno, por compor o custo de aquisição, se enquadra no conceito de insumo. Já a armazenagem de insumos, posterior à sua entrada nos estabelecimentos da recorrente, ou de produtos em elaboração, consiste em serviço utilizado como insumo.

Neste sentido, cito:

Acórdão nº 3102-002.467:

FRETE E ARMAZENAMENTO. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO/ARMAZENADO.

A apuração do crédito de frete e de armazenamento não possui uma relação de acessoriedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado/armazenado. Não há qualquer previsão legal em contrário. Uma vez provado que o dispêndio configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

Acórdão nº 9303-014.822:

PIS/COFINS. INSUMOS. ARMAZENAGEM. PRIMEIRO PERÍODO. OBRIGAÇÃO LEGAL. POSSIBILIDADE.

Por obrigação legal de operações portuárias na importação (art. 1º inciso I da Lei 12.815/2013) e armazenagem das mercadorias importadas (IN SRF 680/06 e art. 35, Parágrafo Único da IN RFB 800/2007), é possível conceder créditos para o pagamento das operações portuárias e das despesas com o primeiro período de armazenagem das mercadorias importadas como relevante ao processo produtivo.

Portanto, voto no sentido de não conhecer da matéria relativa à reclassificação de fretes sobre bens de revenda e para dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas de crédito de armazenagem efetuadas nas seguintes despesas: 3000197-ARMAZENAMENTO 1º PERÍODO; 3000198-ARMAZENAMENTO 2º PERÍODO; 3000199-ARMAZENAMENTO 3º PERÍODO; 3000200-ARMAZENAMENTO 4º PERÍODO, 3000413-ARMAZENAMENTO 5º PERÍODO; 3000460-ARMAZENAMENTO 6º PERÍODO; 3000461-ARMAZENAMENTO 7º PERÍODO; e 3000462-ARMAZENAMENTO 8º PERÍODO.

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 não conhecer da matéria de reclassificação de fretes sobre bens para revenda e em afastar as nulidades arguidas e o pedido de diligência; e no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa na aquisição de aditivos, fretes na aquisição de insumos (inclusive aditivos), fretes internos na aquisição de insumos importados, das despesas com operações portuárias 000211-CAIS COMERCIAL PGA; _ 3000212-CAIS COMERCIAL RIO GRANDE; _ 3000215-CODESA VYX _ 3000411-HANDLING), 3000222-DESCARGA PARA ARMAZENAGEM, _ 3000183-ACOMPANHAMENTO DESCARGA e _ 3000196-ARMAZENAGEM – MOVIMENTAÇÃO, _ 3000295-TRANSPORTE INTERNO) e das despesas de armazenagem 3000197-ARMAZENAMENTO 1º PERÍODO; 3000198-ARMAZENAMENTO 2º PERÍODO; 3000199-ARMAZENAMENTO 3º PERÍODO; 3000200-ARMAZENAMENTO 4º PERÍODO, 3000413-ARMAZENAMENTO 5º PERÍODO; 3000460-

ARMAZENAMENTO 6º PERÍODO; 3000461-ARMAZENAMENTO 7º PERÍODO; e 3000462-ARMAZENAMENTO 8º PERÍODO.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente Redator

ⁱ IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

ⁱⁱ 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