



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.908587/2017-47
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-014.820 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de março de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FERTILIZANTES HERINGER S.A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

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)

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial, exceto no que se refere à rubrica denominada “frete municipal, carga e descarga, desembaraço, desestiva, movimentação de carga, transporte portuário, dentre outros”, e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, por unanimidade de votos, para manter a glosa sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, e a glosa dos períodos subsequentes ao primeiro de armazenagem na importação. As Conselheiras Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia Elena de Campos votaram pelas conclusões em relação aos fretes de produtos acabados

entre estabelecimentos. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-014.814, de 14 de março de 2024, prolatado no julgamento do processo 10783.921930/2016-68, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

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.

1.1. Trata-se de recurso especial interposto pela **Fazenda Nacional, Recorrente**, contra Acórdão assim ementado:

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 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.

1.2. A **Recorrente** aponta dissídio jurisprudencial acerca da possibilidade de concessão de créditos de PIS/COFINS às despesas com: armazenagem e operações portuárias, frete na aquisição de produtos desonerados e frete de transferência de produto acabado entre

estabelecimentos. Para demonstrar a propalada divergência a **Recorrente** aponta os seguintes paradigmas:

Acórdão 3401-006.213 (despesas portuárias)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

COFINS. INSUMOS. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade 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. Nesse contexto, são exemplos de insumo, no processo produtivo de acrilonitrila: nitrogênio (gasoso e líquido) e peróxido de hidrogênio.

Acórdão 9303-005.154

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de **fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados** pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

Acórdão 9303-010.724

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.

1.3. A **Recorrente** alega em sua peça de irresignação que:

1.3.1. *“Seja 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”;*

1.3.2. “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”.

1.4. Em contrarrazões a **Recorrida** destaca:

1.4.1. O recurso não deve ser recebido no tema despesas portuárias, pois “enquanto o presente caso trata dos gastos de serviços portuários na aquisição de insumos (na importação), o paradigma indicado trata de serviços portuários na venda de produtos (na exportação)”;

1.4.1.1. A contratação de serviços portuários é essencial para que a mercadoria importada possa ser liberada do porto e chegar ao estabelecimento da **Recorrida**;

1.4.2. A Receita Federal passou a admitir (por meio da IN 2121/22) créditos de PIS/COFINS nas despesas com fretes de mercadorias não oneradas pelas contribuições;

1.4.2.1. Frete e mercadoria são tributados e contabilizados de forma autônoma, logo, não há que se falar em creditamento conjunto;

1.4.2.2. O frete, no presente caso, é de matéria prima importada, do porto até o estabelecimento da **Recorrida**;

1.4.3. O frete de produto acabado compõe a operação de venda e compõe o ciclo operacional da **Recorrida**.

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:

2.1. O Recurso é tempestivo, fundamentado em paradigmas não alterados, contra Acórdão de Turma Ordinária que não decretou a nulidade do processo na forma da Lei 9.784/99 versando sobre temas devidamente prequestionados e com identificação da legislação em debate (art. 3º incisos II e IX das Leis 10.637/02 e 10.833/02).

2.1.1. Por oportuno, o recurso fazendário trata das despesas somente ao apresentar os Acórdãos paradigmas; não apresenta quaisquer motivos de fato ou de direito pelos quais entende que o crédito decorrente das despesas com serviços portuários podem ou não ser concedidos – o que poderia levar ao não conhecimento por ausência de enfrentamento das teses dispostas no acórdão recorrido. Todavia, conheço do recurso neste ponto forte no artigo 322 § 2º do Código de Processo Civil:

Art. 322 (...)

§ 2º A interpretação do pedido considerará o conjunto da postulação e observará o princípio da boa-fé.

2.2. Há similitude fática e divergência de interpretação jurídica entre o recorrido e o paradigma 9303-005-154: ambos tratam de **FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS** pelas contribuições, enquanto no recorrido o crédito foi concedido ante a diferença de incidência das contribuições entre o frete e o insumo e a essencialidade deste frete, no paradigma restou fixada a impossibilidade do creditamento, pois somente seria possível a concessão dos créditos para os fretes de venda e enquanto custo de aquisição das mercadorias:

Acórdão recorrido:

Frete na aquisição de insumos

A autoridade fiscal glosou o crédito de despesas com fretes na aquisição de insumos, uma vez que estes, por serem matérias-primas para a produção de fertilizantes, estão sujeitos à alíquota zero.

A Recorrente, com razão, sustenta que a alíquota zero aplicada às aquisições de matérias-primas não se estende ao custo de frete, pois este sofre a tributação normal de PIS/Pasep e de COFINS.

O crédito é permitido com suporte no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, porquanto se trata de custo na aquisição de insumos destinados à produção dos bens, foram tributados pelas contribuições e foram pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País.

A glosa deve ser revertida.

Acórdão 9303-005-154

Portanto da análise da legislação, entendo que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.

2.2.1. Bem, o Acórdão recorrido reverteu as glosas de despesas portuárias, nome do grupo de despesas composta dos seguintes itens: *“armazenagem, frete municipal, carga e descarga, desembarço, desestiva, movimentação de carga, operação portuária, transporte portuário, dentre outros”*. A **Recorrente** trata de forma absolutamente genérica estas despesas (em verdade, apenas compara o acórdão recorrido com o paradigma), porém, negrita no paradigma as despesas portuárias e grifa a expressão *armazenagem de insumo importado*, logo, entendo, como dito acima, que a irresignação da **Recorrente** é sobre ambos os pontos.

2.2.1.1. Fixado o antedito, não obstante o tópico do paradigma seja nomeado de *“Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda”* (bem possível que em respeito ao TVF), resta clara da leitura do

arrazoado que o acórdão trata de armazenagem e despesas portuárias na importação, logo, na aquisição de mercadorias:

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.

2.2.1.2. No Acórdão recorrido, dentro do tópico direito ao crédito de operações portuárias foram revertidas as glosas vaticinadas no item 2.2.1. também na operação de compra de matéria prima, ou seja, na importação:

Sustenta a Recorrente que é impossível desenvolver regularmente seu processo produtivo sem que: a) a matéria-prima fosse desestivada (desembarcada do navio e acondicionada em caminhões para o transporte até o estabelecimento industrial); b) a matéria-prima fosse armazenada durante o processo de desembarço; c) fosse contratado transporte portuário, de modo a permitir o deslocamento da matéria-prima de acordo com as necessidades e disponibilidades do porto; tudo com o objetivo de efetivação do desembarço aduaneiro da matéria-prima.

2.2.1.3. Diversamente de outros julgados desta Turma, tanto o paradigma, quanto o recorrido esmiúçam os gastos que compõe as operações portuárias, comparando um e outro se percebe divergência de interpretação jurídica (concessão ou não dos créditos de PIS/COFINS) para os seguintes gastos: armazenagem e operação portuária. Portanto, o recurso da Fazenda Nacional não comporta conhecimento nos seguintes gastos: “*frete municipal, carga e descarga, desembarço, desestiva, movimentação de carga, transporte portuário, dentre outros*” que compõe a glosa de **OPERAÇÕES PORTUÁRIAS** no TVF.

2.2.2. Por fim, há similitude fática e divergência de interpretação jurídica no tema **FRETE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS**: o acórdão recorrido concede crédito aos fretes por entender que compõe a operação e venda, nos termos do art. 3º inciso IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e o paradigma adota posição diametralmente inversa:

Recorrido:

Créditos de frete de embalagens e de materiais de limpeza

As glosas se referem a: (...)

d) Frete de produtos acabados. (...)

Por sua vez, o item “d”, frete de produtos acabados, integra o custo de venda, com creditamento permitido art. 3º, IX, Lei nº 10.833/2003 c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Acórdão 9303-010.724

Voto vencido:

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

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

Voto vencedor:

1) despesas com transporte de produtos acabados

Como vê-se do voto da ilustre relatora, ela entende que estas despesas geram créditos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, por se encaixarem como frete nas operações de venda. Portanto, essa discussão não é atrelada ao conceito de insumos, mas a um dispositivo específico da Lei, no caso o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, abaixo transcrito: (...)

Pelos esclarecimentos constantes do voto, efetivamente essas despesas não se compreendem no conceito de insumos, pois efetivadas após o encerramento do processo de produção. Não há qualquer elemento que demonstre que essas despesas decorrem de fretes na operação de venda, como entendeu a ilustre relatora. Portanto não há previsão legal que ampare esse aproveitamento de crédito: nem são insumos e nem são fretes na operação de venda.

2.3. Esta Turma consolidou entendimento de que desde que cumpridos os demais requisitos legais (aquisição do frete de pessoa jurídica pelo comprador das mercadorias e desde que os fretes tenham sido tributados e contabilizados em separado), é possível a concessão de crédito para o **FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMO INDEPENDENTEMENTE DO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES** na aquisição dos bens transportados:

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)

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)

2.4. A **Recorrida** pleiteia créditos decorrentes de despesas com **ARMAZENAGEM E OPERAÇÕES PORTUÁRIAS NA IMPORTAÇÃO**. Explicando, após o navio atracar no porto a mercadoria importada, geralmente em contêiner, é descarregada em um pátio no *lombo* de um caminhão. Este caminhão dirige-se obrigatoriamente a um armazém alfandegado e é somente após a mercadoria entrar neste armazém (momento conhecido como presença de carga) que é permitido o início do despacho aduaneiro (ao final do qual, a mercadoria será entregue para a **Recorrida**). Os armazéns alfandegados - em contraponto pelo recebimento e guarda das mercadorias – exigem um valor, uma contraprestação pecuniária, conhecida como primeiro período de armazenagem. Do mesmo modo, exigem pela movimentação da carga, do navio ao caminhão e do caminhão ao terminal (basicamente, no que consistem as operações portuárias).

2.4.1. Portanto, 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; sem esta despesa a mercadoria importada não chega ao processo produtivo, invalidando-o. Como não há *discrimen* no acórdão recorrido sobre qual período de armazenagem teve o crédito concedido, de rigor limitá-lo ante provimento parcial do recurso da Fazenda Nacional.

2.5. Para este relator é possível a concessão de créditos nos **FRETES DE PRODUTOS ACABADOS** somente se restar devidamente demonstrado que a mercadoria, quando transportada, já se encontra vendida (e aí estamos a tratar de um frete de venda, nos termos do inciso IX do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03) ou se este frete por algum motivo demonstrar-se relevante ao processo produtivo, isto é, que sem a contratação deste frete a mercadoria de algum modo pode perder a qualidade ou extraviar-se (art. 3º inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03).

2.5.1. No presente caso, a **Recorrida** justifica de forma absolutamente genérica seu pedido de concessão de créditos ao frete de produto acabado (“*compõe o frete na operação de venda*”) logo, impossível a concessão dos créditos pleiteados.

3. Pelo exposto, admito e conheço em parte do recurso da Fazenda Nacional, dando-lhe parcial provimento para:

3.1. Manter a glosa dos fretes de produtos acabados;

3.2. Manter a glosa a glosa dos períodos subsequentes ao primeiro de armazenagem na importação.

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 do recurso

especial, exceto no que se refere à rubrica denominada “frete municipal, carga e descarga, desembarço, desestiva, movimentação de carga, transporte portuário, dentre outros”, e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, para manter a glosa sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, e a glosa dos períodos subsequentes ao primeiro de armazenagem na importação.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redator