



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.921009/2011-19
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.811 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de março de 2024
Recorrentes FERTILIZANTES HERINGER S.A E FAZENDA NACIONAL
FERTILIZANTES HERINGER S.A E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

PIS/COFINS. INSUMO. DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

A contratação de despachante aduaneiro é mera opção (não essencial, portanto) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe o artigo 5º do Decreto 2.472/88.

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)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte, e, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso especial da Fazenda Nacional, apenas no que se refere a frete de aquisição de produtos não onerados. No mérito, negou-se provimento a ambos os recursos, por unanimidade de votos. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-014.809, de 14 de março de 2024, prolatado no julgamento do processo 10783.921007/2011-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

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.

1.1. Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pela **Fazenda Nacional** e pela **Contribuinte** contra Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS-PASEP/COFINS

Período de apuração: (...)

COFINS NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITAS A ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO SOBRE GASTOS INCORRIDOS COM FRETE NA REVENDA.

As revendas, distribuidoras e atacadistas de produtos sujeitas a tributação concentrada pelo regime não cumulativo, ainda que, as receitas sejam tributadas à alíquota zero, podem descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por elas suportadas na condição de vendedor, conforme dispõe o art. 3, IX das Leis nºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a Cofins.

CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. DESESTIVA

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com transporte, armazenagem e logística dentro da zona primária, decorrentes de importação de mercadorias.

CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. DESPACHANTES.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com despachantes, decorrentes de importação de mercadorias.

CRÉDITOS. CUSTOS COM ARMAZENAGEM.

As despesas com armazenagem geram créditos não cumulativos se estiverem vinculadas às operações de venda.

FRETES SOBRE COMPRAS. CRÉDITOS BÁSICOS. Os fretes sobre compras de bens passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins geram direito ao crédito básico.

1.2. A **Fazenda Nacional** aponta divergência de interpretação jurídica nos temas fretes na aquisição de insumos desonerados (sujeitos à alíquota zero), frete em operação de revenda e despesas com armazenagem. Para demonstrar a divergência a **Fazenda Nacional** aponta os seguintes paradigmas:

Frete na aquisição de insumos desonerados:

Acórdão nº 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.

Frete de revenda:

Acórdão nº 3301-002.298

CUSTOS. INSUMOS. AQUISIÇÕES. FRETES. PRODUTOS DESONERADOS. Os fretes incidentes nas aquisições de produtos para revenda e/ ou utilizados como insumos na produção de bens destinados a venda, desonerados da contribuição, não geram créditos passíveis de desconto/ressarcimento.

Acórdão nº 3403-002.855

COSMÉTICOS. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES. REVENDA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

O direito à tomada de créditos em relação às despesas de armazenagem e fretes pagos pelo vendedor é vedada no caso de revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à incidência monofásica da Contribuição na etapa industrial.

Armazenagem:

Acórdão nº 3102-001.400

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CALCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo do PIS não-cumulativo o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na compra de matéria-prima, bem como despesas. Não inclusão das despesas com comissões, com material de embalagem e com a contratação de serviço para estufamento de containeres.

1.3. No mérito, a **Fazenda Nacional** alega, em síntese:

1.3.1. Apenas os fretes de venda dão direito ao crédito ou enquanto custo de aquisição das mercadorias, porém, se não há tributação das mercadorias adquiridas, não há possibilidade de concessão de créditos para os fretes;

1.3.2. Os fretes tomados na venda de mercadorias somente dão direito ao crédito se as mercadorias transportadas forem tributadas;

1.3.3. A Armazenagem não se enquadra no conceito de insumos.

1.4. Em contrarrazões, a **Contribuinte** argumenta:

1.4.1. O recurso especial fazendário não comporta conhecimento no tema frete de revenda pois enquanto o paradigma trata de frete de revenda de produto sujeito à monofasia, no recorrido o insumo transportado adquirido (e não revendido) é sujeito à alíquota zero das contribuições;

1.4.2. Os fretes das mercadorias adquiridas por si como insumos e para revenda foram regularmente tributados logo devem ser creditados;

1.4.3. Compra matéria prima em grandes quantidades visando baratear o preço, logo, a armazenagem é imperiosa para evitar perda dos insumos;

1.4.3.1. Ademais, a produção do fertilizante é distribuída de modo a acompanhar a sazonalidade agrícola.

1.5. A seu turno, a **Contribuinte** aponta divergência jurisprudencial no tema “*possibilidade de creditamento de PIS/COFINS sobre dispêndios incorridos com despachantes aduaneiros*” e, para demonstrá-la aponta os seguintes paradigmas:

Acórdão nº 3301-010.096

INSUMOS. CRÉDITO BENS E SERVIÇOS DE DESPACHANTE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens utilizados como instrumento de medição no processo produtivo de produtos alimentícios, de uso pessoal, como o termômetro e alcoômetro. No mesmo sentido, os serviços de despachantes incorridos para a importação de produtos são tributados pelas contribuições e representam despesas que serão incorporadas ao processo produtivo, devendo receber o tratamento de insumos.

Acórdão nº 3301-002.061

CUSTOS DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS.

Os custos incorridos com serviços de desestiva/produção (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado), geram créditos dedutíveis da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou passíveis de ressarcimento.

1.6. No mérito, a **Contribuinte** argumenta que o serviço de despachante é essencial à aquisição de produtos por si importados, na descarga dos bens importados, na locação do armazém alfandegado, na contratação do transporte interno, na vistoria do MAPA e no desembaraço aduaneiro.

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. Os Recursos são tempestivos, fundamentados 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 falta de interesse recursal deixo de conhecer o recurso da **Fazenda Nacional** no tema **FRETE** na aquisição de insumos **PARA REVENDA**, vez que não há esta glosa (ou reversão da mesma) no presente processo.

2.1.2. Por oportuno, o recurso fazendário trata da armazenagem 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 armazenagem pode ou não ser concedido – 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 Acórdão recorrido e o Acórdão 3301-010.096 no tema créditos decorrentes da contratação do serviço de **DESPACHO ADUANEIRO** na importação: ambos os casos tratam da contratação do mencionado serviço, porém, enquanto no recorrido o crédito é negado por se tratar de mera despesa administrativa, no paradigma o crédito é concedido por se tratar de despesa essencial ao processo produtivo:

Recorrido:

Por outro lado, os gastos com **despachantes aduaneiros** e outros serviços administrativos para o cumprimento dos trâmites burocráticos **de importação não geram direito a crédito**. Tais despesas enquadram-se no conceito de despesa administrativa.

Acórdão 3301-010.096

Penso que o mesmo entendimento deve ser aplicado para o serviço de **despachante utilizado na importação**. **A meu ver, se trata de insumo**, na medida em que o serviço será uma despesa que foi incorrida para o desembaraço aduaneiro de alguma matéria-prima ou produto intermediário importado do exterior, ou mesmo máquinas e equipamentos utilizados na produção, que passará a compor o custo do processo produtivo. Como sobre tais serviços incide as contribuições, é possível a apuração dos créditos.

2.2.1. Já no Acórdão 3301-002.061 a então **Recorrente** (a mesma **Contribuinte** do presente caso) dispõe que os serviços que compõe a rubrica despachante aduaneiro são (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas, no armazém alfandegado), ou seja, não se trata do serviço de representação de

importadores e exportadores no despacho aduaneiro (serviço de despachante aduaneiro, *stricto sensu*) mas de outros, logo, o paradigma deve ser descartado:

Assim, a recorrente faz jus aos créditos apurados sobre os custos com serviços de desestiva/despachantes, correspondentes exclusivamente ao descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado, conforme discriminado literalmente por ela, em seu recurso voluntário, pagos às pessoas jurídicas domiciliados no País, mediante notas fiscais de prestação de serviços. Tais custos integram o custo dos bens (matérias primas) utilizados na produção e fabricação dos produtos vendidos por ela e se enquadram no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, citado e transcrito anteriormente.

2.3. 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:

II.5 – Serviços de Transporte – Frete na Aquisição de Insumos

A Recorrente relata que o Fisco glosou o crédito de despesas com fretes na aquisição de insumos, não obstante a existência dos devidos comprovantes (CTRC e notas fiscais).

Assiste razão a Recorrente.

Sobre o assunto existe jurisprudência do CARF CSRF. (...)

Dessa forma, dá-se provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas dos serviços de transporte, frete, de insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições, eis que essenciais e pertinentes à atividade do contribuinte.

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.

2.3.1. Todavia, o Acórdão 3301-002.298 trata de frete na aquisição de produtos para revenda, devendo ser descartado por ausência de similitude fática:

9) fretes sobre aquisições de bens para revenda, desonerados da contribuição; estes custos compõem o custo das mercadorias vendidas e, portanto, gerariam créditos, contudo, no presente caso, como se trata de insumos desonerados da contribuição, não geram créditos;

2.3.2. Por fim, o acórdão recorrido concede créditos à **ARMAZENAGEM DE COMPRA (IMPORTAÇÃO)** das mercadorias, por se tratar de insumo, e o paradigma eleito pela **Fazenda Nacional** giza sobre estufamento de contêineres na venda das mercadorias, logo, não há similitude fática:

Acórdão recorrido:

Por um lado os gastos com armazenagem alfandegada (acondicionamento da matéria-prima em armazéns dentro do porto até a sua transferência para a fábrica), descarga (ato de retirar a matéria-prima do navio), movimentação (movimentação dos produtos dentro do porto) e a própria desestiva (serviços de organização da matéria-prima dentro do navio para que a mesma possa ser descarregada) geram direito ao crédito.

Trata-se de questão previamente abordada por esta turma que aceita o frete na aquisição do insumo como componente de seu custo. Ora, aqui, as despesas relacionadas à operação física de importação – desestiva, descarregamento, movimentação – têm a mesma natureza contábil do frete, como custo do insumo.

II.6 – Dos Créditos Decorrentes das Despesas de Armazenagem

A Recorrente aduz que adquire seus insumos básicos em grandes quantidades e, assim, necessita armazená-los, o que nem sempre ocorre nas dependências da empresa. Afirma que a armazenagem é um serviço indispensável ao seu processo produtivo.

Assiste razão a Recorrente.

Conforme consta da leitura dos autos, entendo que os serviços de armazenagem são essenciais para a atividade da empresa que opera com carga a granel.

Acórdão 3102-001.400

Busca a recorrente o crédito decorrente das comissões pagas quando da aquisição do couro bovino, sob o argumento de que seria insumo de produção, das despesas com material de embalagem ao afirmar que os “paletes de madeira” **integram a 3ª etapa do processo produtivo**, pois são indispensáveis a “acomodação e proteção para transporte do couro wet blue”, e **das despesas com o estufamento de containeres**, serviço que seria indispensável para armazenagem e embarque. (...)

Quanto a embalagem, a própria recorrente demonstra que a mesma é necessária para o transporte final do produto já industrializado, não sendo utilizada na produção do couro, não ensejando assim o reconhecimento ao crédito, o mesmo se aplica aos serviços referente à **estufamento de containeres**.

2.4. A contratação de **DESPACHANTE ADUANEIRO** é mera opção (não essencial, portanto) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe o artigo 5º do Decreto 2.472/88:

Art. 5º A designação do representante do importador e do exportador poderá recair em despachante aduaneiro, relativamente ao despacho aduaneiro de mercadorias importadas e exportadas e em toda e qualquer outra operação de

comércio exterior, realizada por qualquer via, inclusive no despacho de bagagem de viajante.

1º Nas operações a que se refere este artigo, o processamento em todos os trâmites, junto aos órgãos competentes, poderá ser feito:

a) se pessoa jurídica de direito privado, somente por intermédio de dirigente, ou empregado com vínculo empregatício exclusivo com o interessado, munido de mandato que lhe outorgue plenos poderes para o mister, sem cláusulas excedentes da responsabilidade do outorgante mediante ato ou omissão do outorgado, ou por despachante aduaneiro;

b) se pessoa física, somente por ela própria ou por despachante aduaneiro;

c) se órgão da administração pública direta ou autárquica, federal, estadual ou municipal, missão diplomática ou repartição consular de país estrangeiro ou representação de órgãos internacionais, por intermédio de funcionário ou servidor, especialmente designado, ou por despachante aduaneiro.

2.4.1. Por sinal, despachante aduaneiro, nos termos da regulamentação acima é pessoa física que representa importadores e exportadores no curso do despacho aduaneiro. Assim, além da impossibilidade legal do creditamento (art. 3º § 2º inciso I das Leis 10.637/02 e 10.833/03), não é responsabilidade do despachante, e sim do agente de cargas (ou, no silêncio deste, do armador) direcionar a carga importada para um terminal portuário (Anexo III item 2.14 da IN 800/07). Do mesmo modo, é de responsabilidade dos estivadores e dos demais trabalhadores portuários a descarga da contêiner e não do despachante (art. 40 da Lei dos Portos).

2.5. 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)

3. Pelo exposto, admito e conheço do recurso especial da **Contribuinte** negando-lhe provimento.

3.1. Ademais, admito em parte do recurso da **Fazenda Nacional**, negando-lhe provimento.

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 interposto pelo Contribuinte e conhecer em parte do recurso especial da Fazenda Nacional, apenas no que se refere a frete de aquisição de produtos não onerados. No mérito, negou-se provimento a ambos os recursos.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora