



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.914144/2012-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.935 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2023
Recorrente GICS INDUSTRIA, COMERCIO E SERVICOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes para a movimentação de insumos e produtos em elaboração e/ ou acabados entre estabelecimentos do contribuinte constituem custos de industrialização dos produtos vendidos e, portanto, geram créditos passíveis de desconto dos valores das contribuições calculadas sobre o faturamento mensal.

FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE

Os fretes pagos na aquisição de matéria prima, materiais e embalagens, dentre outros, integram o custo e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, sendo específicos e íntimos ao processo produtivo, haja visto que sem o transporte o processo de fabricação não acontece.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho (suplente convocado(a)), Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado(a)),

Marcos Roberto da Silva (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Fernanda Vieira Kotzias, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

Na origem, cuida-se de Pedido de Ressarcimento (PER), no valor de R\$ 566.522,32, de créditos de PIS/Pasep não cumulativo vinculados a receitas não tributadas no mercado interno auferidas no 2º trimestre de 2009. Houve deferimento parcial no montante de R\$ 485.125,03, integralmente utilizado para homologar parcialmente as Dcomp vinculadas ao PER.

Na Informação Fiscal, consta ter sido identificado que a contribuinte se apropriou indevidamente de créditos relativos às despesas de fretes tomados para transferência entre seus estabelecimentos de insumos e de produtos em elaboração, bem como apurou créditos indevidos sobre valores de fretes utilizados na aquisição de insumos.

Irresignada com o deferimento parcial, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, na qual alega que não lhe foram reconhecidos apenas os créditos sobre despesas com fretes relativos à aquisição de insumos e sobre transferência destes entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por falta de previsão legal, em detrimento do princípio constitucional da não cumulatividade, tendo em vista que tais fretes são essenciais ao seu processo produtivo.

Os argumentos foram considerados improcedentes pela 3ª Turma da DRJ de Curitiba, conforme acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

FRETES. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS. CREDITAMENTO.

As despesas com fretes contratados para o transporte de insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito à apuração de créditos por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES SOBRE COMPRAS.

Somente os fretes sobre compras de bens passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins geram direito ao crédito, haja vista que o valor de frete compõe o custo de aquisição do bem.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Cientificada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual repisa os principais fundamentos de defesa e pleitos formulados na Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

A controvérsia ora em análise alcança a possibilidade da tomada de crédito de PIS sobre fretes contratados na aquisição de insumos de terceiros, assim como na transferência de insumos entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, quais sejam das unidades mineradoras aos complexos industriais, com vistas à produção de fertilizantes.

Consoante relata a Recorrente, a empresa detém diversos estabelecimentos, dentre unidades mineradoras (como as localizadas em Minas Gerais e na Bahia) e complexos industriais, além de uma unidade portuária no Ceará, atuando em toda a cadeia de produção de fertilizantes, sendo responsável não apenas pela fabricação, mas também pela extração e beneficiamento de uma parte dos insumos utilizados no processo produtivo:

Exemplo disso é o concentrado fosfático pó, o qual é gerado e encaminhado de sua unidade de Lagamar, em Minas Gerais, para o Complexo Industrial de Paulínia, em São Paulo, onde, agregado a outros insumos, alguns dos quais adquiridos de terceiros, dá origem ao fertilizante, produto final daquela.

Tendo em vista a distância que separa as unidades mineradoras dos complexos industriais, bem como a diversidade de locais onde as primeiras estão situadas, resta claro que a transferência das matérias primas extraídas das minas para as fábricas de fertilizante da Manifestante correspondem a uma etapa importante e necessária do ciclo produtivo.

Efetivamente, não fosse a extração própria de parte das matérias primas, a Manifestante teria que adquirir de terceiros todos os integrantes de seu produto final, o que encareceria demais o preço final do fertilizante, impedindo-a de concorrer em igualdade de condições com outras empresas no mesmo setor.

Da mesma forma, também os insumos adquiridos de terceiros pela Manifestante muitas vezes tem de ser deslocados por grandes distância, tendo em vista a já mencionada localização dos complexos industriais.

Nesse contexto, cumpre registrar que a discussão aventada neste processo em muitos pontos não é nova e já foi objeto de análise no âmbito do CARF, inclusive pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, citando-se como exemplo os Processos n.º

10830.721056/2009-29, 10830.721058/2009-18, 10830.721059/2009-62, 10830.721061/2009-31, 10830.721063/2009-21, 10830.721064/2009-75, 10830.721066/2009-64, 10830.721067/2009-17, 10830.721069/2009-06, 10830.721071/2009-77, 10830.721075/2009-55, 10830.721078/2009-99, 10830.721080/2009-68 e 10830.721060/2009-97, que também envolviam direito creditório da Recorrente, relativo a períodos distintos.

Assim, adotarei no que couberem, as razões de decidir constantes dos Acórdãos n.º 3302002.978 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado na sessão de 26/01/2016 de relatoria do Conselheiro Domingos de Sá Filho e de n.º 9303007.071 – 3ª Turma da CSRF, julgado na sessão de 11/07/2018 de relatoria da Conselheira Vanessa Marini Cecconello, conforme autoriza o art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/1999.

Atual conceito de insumos

É sabido que a delimitação do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS, por muitos anos, era disciplinada no âmbito da Receita Federal do Brasil por meio das IN n.º 247/2002 e n.º 404/2004, que traziam um conceito mais restritivo dos bens e serviços que poderiam ser admitidos como insumo, estabelecendo a necessidade de emprego direto no processo produtivo.

Ao longo do tempo as definições limitantes foram recorrentemente questionadas, de modo que vieram a ser apreciadas pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp n.º 1.221.170-PR, de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia, cujo julgamento se submeteu à sistemática dos recursos repetitivos, sendo, portanto, sua conclusão de observância obrigatória neste Conselho por força do §2º do art. 62 de seu regimento.

Na oportunidade, decidiu-se que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, na medida em que compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Além disso, restou estabelecido que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Os critérios de essencialidade e relevância estão detalhados no voto da Min. Regina Helena Costa:

“diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a)”constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de relevância “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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda. Desse modo, é necessário compreender que nem todas as despesas realizadas para aquisição de bens e serviços para o

exercício da atividade empresarial precípua do contribuinte, direta ou indiretamente, serão consideradas insumos.

Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, por exemplo, tais custos não se tornam, automaticamente, essenciais ou relevantes. Devem ser analisados em cotejo com a atividade especificamente desenvolvida. A análise, portanto, deve ser objetiva, dentro de uma visão intrínseca ao processo produtivo, e não sob um viés subjetivo, considerando a ótica do produtor ou prestador de serviço.

Assim, se, por um lado, a decisão do STJ afastou o critério mais restritivo adotado pelas IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse acolhido critério excessivamente amplo, consagrado na legislação do Imposto de Renda, que aproveita o conceito de despesas operacionais. Aquela Corte adotou uma interpretação considerada intermediária no que tange à definição de insumo.

Por fim, é importante esclarecer que o critério estabelecido pelo STJ tem sua aplicação adstrita ao enquadramento ou não de determinada operação como insumo à luz da previsão contida especificamente no inciso II dos art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 e não deve ser utilizado para teste de subsunção às demais hipóteses de apuração de crédito previstas nos demais incisos dos mesmos dispositivos.

Para a adoção do novo entendimento, no âmbito da RFB, restou observado ainda o disposto no art. 21 da Lei n.º 12.844, de 19 de julho de 2013, de modo que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil “*deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput*”.

Diante disso, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional- PGFN editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF com o objetivo de dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem acerca da matéria julgada em sentido desfavorável à União, como também delimitar a extensão e o alcance do julgamento do Recurso Especial.

Posteriormente, foi elaborado o Parecer Normativo Cosit/RF n.º 05/2018, acerca da nova conceituação de insumos, aferida à luz dos critérios de essencialidade e/ou relevância, levando-se em conta as particularidades de cada processo produtivo, cuja observância é obrigatória no âmbito administrativo.

Feitas essas considerações, passa-se à análise no âmbito da atividade desempenhada pela Recorrente.

Mérito

Depreende-se da informação fiscal terem sido glosados créditos relativos a frete sobre transferências entre estabelecimentos e fretes sobre entradas de insumos não tributados, sendo justificada pela ausência de previsão legal e por não integrar o conceito de insumo utilizado diretamente na produção e também, por não se tratar de custos de fretes na operação de venda.

Assim, os valores das despesas efetuadas, ainda que pagas ou creditadas a pessoas jurídicas domiciliadas no país para transporte de insumos adquiridos ou realização de transferências de produtos entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não poderiam gerar direito a créditos a serem descontados das contribuições devidas de PIS/PASEP.

A instância de piso, por sua vez, em relação ao frete contratado para transporte de insumos, ressalta que seria possível aceitar a possibilidade de creditamento, desde que fossem trazidos aos autos a demonstração de que os bens transportados teriam sido tributados pelas contribuições:

(...) “para que se verifique sua tributação e, assim, a possibilidade ou não de gerar créditos relacionados às despesas com frete. Todavia, a defesa não trouxe aos autos, juntamente com a manifestação de inconformidade, a demonstração de que os bens transportados foram tributados pelo PIS/Pasep e pela Cofins. Ressalte-se que, nos moldes dos art. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235/1972, o recurso deve ser instruído com os documentos em que se fundamenta. Neste contexto, como o bem transportado está sujeito à alíquota zero, não há o direito ao crédito sobre o frete correspondente.”

A decisão de piso arremata afirmando que *“quaisquer outros fretes que não estejam vinculadas a operações de venda ou a aquisições de mercadorias tributadas, não geram direito ao crédito a serem descontados do PIS/Pasep ou da Cofins devidos.”*

Contudo, primeiramente é de se observar, ainda que em sede de ressarcimento o ônus probatório seja atribuído ao contribuinte, é certo que originalmente a fiscalização não glosou os créditos em razão da ausência de comprovação da tributação dos bens.

Além disso, a contribuinte foi intimada para apresentar os livros contábeis e fiscais, notas fiscais de saída, notas fiscais e documentos de aquisições de bens ou serviços que deram ensejo aos créditos das contribuições, bem como diversos arquivos magnéticos, demonstrativos, memórias de cálculo e outros documentos correlatos.

Dessarte, discordo do entendimento retratado de que o frete tomado pelo contribuinte só poderia ensejar o correlato direito a crédito de PIS/COFINS na hipótese da operação antecedente também estar sujeita à incidência de tais contribuições.

Trilhando o entendimento, não pacificado neste Conselho, diga-se, no sentido de que os fretes são indissociáveis dos produtos transportados, destacam-se os seguintes acórdãos, incluindo um desta Turma, em diferente composição:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

A Lei no 10.637/2002, em seu art. 3º, § 2º, inciso II, veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. 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.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. POSSIBILIDADE.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. (Acórdão n.º 3401-010.520 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 15 de dezembro de 2021)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. CREDITAMENTO DE LEITE "IN NATURA" ADQUIRIDO DOS SEUS ASSOCIADOS.

Até a entrada em vigor da IN SRF n.º 636/2006 as cooperativas agropecuárias tinham direito a apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite "in natura" dos seus associados.

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte. (Acórdão n.º 3402003.968-4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 28 de março de 2017)

Sendo assim, incidindo PIS/COFINS na operação de frete, ainda que para transporte de produtos não tributados, há evidente custo de aquisição autônomo para o contribuinte, o que dá ensejo ao correlato creditamento, de modo de que neste ponto cabe reversão da glosa.

No tocante à particularidade no processo produtivo descrito pela Recorrente que, como dito, atua na produção e comercialização de fertilizantes, o Conselheiro Domingos de Sá Filho, relator do citado Acórdão n.º 3302002.978, concluiu que as despesas com transporte constituem “*custo necessário e essencial atividade fabril, e, se revela específico e íntimo ao processo produtivo, sem o qual o processo de fabricação não acontece*”.

Nesse sentido, destaca-se o seguinte excerto do voto:

Cada caso deve ser examinado com observância das particularidades próprias de cada contribuinte. No caso concreto a extração dos minerais dá-se em minas de propriedade da empresa que produz o fertilizante, caso não possuísse, a aquisição dar-se-ia por meio de compra de fornecedores, cujo frete estaria diretamente interligado ao insumo, o que autoriza a tomada do crédito.

De outra banda, a transferência desse material se revela fundamental ao processo de fabricação, o que é cogente reconhecer nesse caso específico tratar-se, não de uma simples estocagem para venda, mas, sim, meio necessário e essencial a fabricação do produto final.

A meu sentir, impedir a tomada de crédito quando se trata de processo produtivo verticalizado configura, no meu entendimento, uma punição ao contribuinte, por buscar, em decorrência da característica do produto produzido, cercar-se de segurança da fonte dos insumos para que o processo produtivo não sofra interrupção.

Algumas empresas como a Recorrente necessitam de produzir o próprio insumo, entre tantas, destaca-se as àquelas voltadas à produção de celulose, que precisam plantar eucalipto e posteriormente transportar até unidade fabril. O serviço de transporte nesse caso, quando tomado de pessoa jurídica interna, configura custo de fabricação do produto final, não há como dissociar esse fato, sem o qual obsta todo o processo produtivo. (g.n)

Também considerando a pertinência e relevância dos gastos para transferência de matérias-primas extraídas das minas para as fábricas, assim procedeu à análise a Conselheira Vanessa Marini Cecconello, relatora do citado Acórdão n.º 9303007.071:

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torna-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

...

A transferência de matérias-primas extraídas das minas para as fábricas constitui-se em etapa essencial do ciclo produtivo, ainda mais quando se considera a distância que separa as unidades mineradoras dos complexos industriais e a diversidade de locais onde as minas estão situadas. Além disso, é característica da atividade da Recorrente a produção do próprio insumo, até mesmo como forma de ter a segurança de não interrupção do processo produtivo dos fertilizantes. Nesse cenário, portanto, mostra-se imprescindível a contratação do frete junto à terceira pessoa jurídica para transferência entre estabelecimentos da mesma empresa frete pago em decorrência do transporte dos minerais das minas até o complexo industrial local onde é produzido o fertilizante, inserindo-se no conceito de insumo.

Assim, os valores decorrentes da contratação de fretes de insumos (matérias-primas), produtos semielaborados e produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em insumos essenciais no seu processo de industrialização. No mesmo sentido, já se pronunciou essa 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento que resultou no Acórdão n.º 9303005.156, de relatoria da nobre conselheira Tatiana Midori Migiyama: (...)

Assim, quando são transportados matéria prima, materiais e outros insumos, em razão do formato de negócio desenhado pelo contribuinte, entre seus estabelecimentos, através de frota própria ou de terceiros, viabilizando a futura fabricação do produto, resta evidente sua imprescindibilidade e importância.

Forte nessas razões, à luz do entendimento mais atualizado no tocante à análise da dimensão do processo produtivo do contribuinte segundo critérios da essencialidade e relevância, sobretudo pelo exercício do “Teste de Subtração” suscitado no voto do Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do referido Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, de acordo com o formato de negócio empreendido pela Recorrente, entendo que os valores decorrentes da contratação de fretes na aquisição de matérias-primas e outros produtos, bem como na transferência entre estabelecimentos da própria empresa, adequam-se ao conceito de insumos, de modo que devem gerar direito aos créditos das contribuições.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso e no mérito, para dar-lhe integral provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins