



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10925.002197/2009-90  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 3302-006.802 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de abril de 2019  
**Matéria** PIS - CRÉDITO INSUMOS  
**Embargante** LACTICINIOS TIROL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO VERIFICADA**

Devem ser acolhidos os embargos de declaração quando presente omissão alegada pela embargante quanto a aplicação ou não de dispositivo previsto na Legislação vigente.

**FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA OU ATÉ DE TERCEIROS NA OPERAÇÃO DE VENDA. DIREITO AO CRÉDITO.**

Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 também aplicável à Contribuição para o PIS, conforme art. 15, II, da mesma lei, é permitido o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, estando aí contempladas todas as operações com produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, ou até de terceiros, e não somente a última etapa, da entrega ao consumidor final.

**FRETE DE REMESSA E RETORNO DE PRODUTOS ACABADOS PARA ARMAZENAGEM. IDENTIDADE COM FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA OU ATÉ DE TERCEIROS NA OPERAÇÃO DE VENDA. DIREITO AO CRÉDITO.**

A remessa e retorno de produtos acabados enviados para armazenagem, é inteiramente ligada à logística interna da empresa embargante, e indissociáveis das operações de vendas. Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 também aplicável à Contribuição para o PIS, conforme art. 15, II, da mesma lei, é permitido o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, estando aí contempladas todas as operações com produtos acabados entre

estabelecimentos da mesma empresa, ou até de terceiros, e não somente a última etapa, da entrega ao consumidor final.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre ÁCIDO SULFURICO D-1.825, ÁLCOOL ETILICO ABSOLUTO 99 GL, CLORO LIVRE/TOTAL KIT MOD.CN-66, ÁLCOOL ETILICO HIDRATADO 96%, PROD. P/ TRATAMENTO TORRE E CALDEIRA, PRODUTO P/TRATAM ÁGUA DA CALDEIRA, PRODUTO P/TRATAM. ÁGUA TORRE E CALDEIRA, PRODUTO P/TRATAMENTO ÁGUA DA CALDEIRA, PRODUTO P/TRATAM ÁGUA DA TORRE, PRODUTO QUÍMICO TRATAM. AGUA CALDEIRA, PRODUTO QUÍMICO TRATAMENTO DE AGUA, frete de vendas a locais presumidos e fretes de retorno de armazenagem, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, Jorge Lima Abud e Paulo Guilherme Deroulede que negavam provimento quanto aos fretes de vendas a locais presumidos e fretes de remessa e retorno de armazenagem e vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus (relator), Raphael Madeira Abad, que davam provimento quanto aos fretes intitulados "consignação". Designado o Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede para redigir o voto vencedor quanto aos fretes intitulados "consignação".

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Deroulede - Presidente, Redator designado.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corinθο Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Embargos de declaração opostos pelo contribuinte recorrente em face do acórdão nº 3302-004.889, proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, em 25/10/2017.

Referido acórdão recebeu a seguinte emenda:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007*

*Ementa: INSUMOS. DEFINIÇÃO. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS.*

*A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes.*

**CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.**

*No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da referida contribuição.*

**CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.**

*Os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.*

**CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.**

*As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.*

**CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.**

*Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.*

**CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.**

*Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte.*

Faz parte ainda do acórdão a descrição da decisão, nos seguintes termos:

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acatar a preliminar de erro material e rejeitar a preliminar de tarifação de provas e ofensa ao princípio da verdade material e ampla defesa.*

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito na aquisição da amônia, combustíveis e lubrificantes, peças de reposição, produtos de conservação e limpeza; em reconhecer o direito de crédito na aquisição de embalagem de transporte, o direito de crédito da planilha 5.a, exceto sobre serviços de manutenção na ETE, levantamento topográfico, elaboração de projetos, treinamentos, serviços de manutenção de câmara fria para armazenagem de produtos acabados, serviços de instalações elétricas, montagens, construção de muro, instalação de poço artesiano; para reconhecer o direito ao crédito na aquisição de fretes sobre venda de produto acabado (VENDA PROD. ACABADO), frete sobre venda de produto agropecuário (VENDA PROD. AGROP.), frete sobre aquisição de produtos tributados à alíquota zero, frete sobre de transferência de leite "in natura" dos postos de coleta até os estabelecimentos industriais e entre postos de coleta (TRANSFERÊNCIA PC E PCPC), fretes na remessa e retorno de amostras de produtos (leite in natura) dos estabelecimentos industriais ou postos de coleta da empresa para análise em estabelecimentos terceirizados (REMESSA ANÁLISE E RETORNO ANÁLISE), remessa e retorno para conserto para manutenção dos bens de produção (REMESSA CONserto E RETORNO CONserto), COMPRA DE INSUMOS, exceto relativo à aquisição de produtos com a descrição genérica de "diversos", "outras cargas", "conforme nf" ou simplesmente sem descrição do produto adquirido; para reverter a glosa sobre os encargos de depreciação do imobilizado, exceto em relação à EMPILHADEIRA ELÉTRICA RETRAK STILL MODIFME 17G115 SERIE:341832000829 NF:64150 E, ESTANTES INTERCAMBIÁVEIS ESTOQUE LONGA VIDA NT:56646 ÁGUIA SISTARMAZE, PRATELEIRAS DEPOSITO LEITE LONGA VIDA PRATELEIRAS ESTOQUE LEITE EM PO FRACIONADO NT8999ESMENA DO BRASILS/A, PRATELEIRAS EXPEDIÇÃO LEITE LONGA VIDA NT 8998 ESMENA DO BRASIL S/A, BALANÇA RODOVIÁRIA, BAL.ELETRÔNICA TRANSPALETI IRA MOD:PL3000 CAP 200KGXI OOOG EM ACO CARBONO SÉRIE:P, EMPILHADEIRA ELÉTRICA RETRAK STILL MODIFME 17 G115 SERIE:341832000829 NF:64150 E, PRATELEIRAS DEPOSITO LEITE LONGA VIDA, CARREGADOR DE BATERIAS KLM NF312MACRO, TRANSPALETEIRA ELÉTRICA YALE NF:2519 MACROMAQ EQUIP, CARREGADOR DE BATERIAS KLM K8TM IND.COM.ELETROTÉCNICA, CARREGADOR DE BATERIA 48V / 140A MARCA KLM.*

*Vencido o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède que mantinha a glosa sobre as embalagens de transporte, sobre o*

*frete na aquisição de produtos tributados à alíquota zero e sobre a despesa de depreciação da plastificadora.*

*Vencida a Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar que mantinha a glosa sobre as embalagens de transporte e sobre a despesa de depreciação da plastificadora.*

*Vencido o Conselheiro Walker Araújo que revertia a glosa dos créditos sobre serviços de manutenção na ETE.*

*Vencido o Conselheiro José Fernandes do Nascimento que mantinha a glosa sobre o frete na aquisição de produtos tributados à alíquota zero.*

*Vencida a Conselheira Lenisa R. Prado que revertia a glosa dos créditos sobre serviços de manutenção na ETE e as glosas em relação aos fretes sobre a transferência entre os Centros de Distribuição (TRANSFERÊNCIA CD), produto acabado (TRANSFERÊNCIA PROD. ACABADO), transferência do produto agropecuário para revenda (TRANSFERÊNCIA PROD. AGROP. P/ REVENDA).*

A embargante entende que o acórdão embargado estaria eivado de vícios de omissão, fato esse que, nos termos do art. 65, do anexo II, RICARF, lhe conferiria o direito de oposição dos embargos de declaração.

Protocolados tempestivamente os embargos da contribuinte, foram apontados pela embargante a suposta omissão quanto ao direito ao crédito das contribuições relacionadas a (i) "outros produtos" utilizados como insumos, e aos serviços de fretes de (ii) "Vendas Locais Presumidos", (iii) "consignação", (iv) fretes "Remessa Armazenagem" e "Retorno Armazenagem".

Promovido o juízo de admissibilidade, os embargos foram admitidos.

Passa-se então a análise da suposta omissão apontada pela embargante.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator:

Os Embargos são tempestivos, tratam de matéria da competência deste Colegiado e atendem aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, submeto à esta Turma para julgamento.

No entendimento da embargante, merece ser aclarado:

*a) omissão no que tange às aquisições de "outros produtos" utilizados como insumos, com exceção das aquisições de amônia, pelas quais o acórdão embargado já se pronunciou;*

*b) omissão no que tange aos fretes classificados como fretes “venda locais presumidos”, “consignação” “remessa armazenagem” e fretes “retorno armazenagem”.*

A conclusão do despacho de admissibilidade foi no sentido de haver a omissão apontada, quanto ao item **"a"**,

*Em sede de embargos, a empresa aponta omissão em relação aos produtos descritos no item 7.5 do recurso voluntário (e-folhas 864). Procurando-os, constatei que tratam-se de produtos químicos diversos que, no dizer da então recorrente*

*Ao contrário do que afirma a Autoridade Administrativa, referidos produtos configuram-se insumos aplicados na fabricação de laticínios, portanto, próprios das indústrias de laticínios, eis que se agregam ao produto final fabricado.*

*Dentre esses produtos está a amônia, analisada no item II.5 do acórdão (“v”, acima). Os demais produtos não foram submetidos ao crivo do Colegiado.*

E quanto ao item **"b"**,

(...)

*O frete a que a embargante faz referência sob o título de “Venda Locais Presumidos” refere-se, segundo ela própria, ao transporte do produto acabado entre a empresa e seus distribuidores, para que esses realizassem a comercialização dos mesmos (operações de venda fora do estabelecimento). O frete “Consignação”, diz respeito à transferência de produtos (leite in natura e manteiga) do estabelecimento do remetente (fornecedor) até o estabelecimento destinatário (prestador de serviço de armazenagem e/ou resfriamento), tendo a empresa Tirol como consignatário, arcando com o ônus da operação. O frete intitulado “Remessa Armazenagem” diz respeito ao transporte de produtos (queijos) dos estabelecimentos industriais da empresa para armazenagem em estabelecimentos de terceiros. Já o frete de “Retorno Armazenagem”, sempre segundo informações contidas nos aclaratórios, refere-se ao retorno de produtos (queijos) remetidos para armazenagem em estabelecimentos de terceiros.*

*O acórdão embargado, de fato, não tratou de nenhum desses dispêndios, e, às e-folhas 1.728 (arquivo não paginável) pode-se confirmar que eles constam da planilha elaborada pela empresa em resposta à diligência fiscal.*

*Há uma certa semelhança entre o Frete na transferência de produtos acabados dos seus estabelecimentos industriais até o Centro de Distribuição, item “c” da lista, e o frete do produto acabado entre a empresa e seus distribuidores – venda presumida. Contudo, na planilha, o primeiro é classificado como frete de transferência e o segundo como frete de venda.*

*Já para a “Remessa de Armazenagem” e a “Remessa de Retorno” não foi indicada nenhuma classificação, o que talvez seja a razão pela qual não tenham sido considerados. Inobstante, parece-me necessário que conste no acórdão embargado manifestação quanto a isso.*

### **CONCLUSÃO**

*Com base nas razões acima expostas, admito os embargos de declaração interpostos pelo contribuinte.*

Analisando o acórdão embargado verifica-se que realmente não houve menção quanto aos itens apontados nos embargos, razão pela qual devem ser submetidos a análise desse Colegiado.

O conceito de insumo para crédito das contribuições para o PIS e Confis, embora firmado pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo no REsp 1.221.170, há algum tempo já vinha sendo utilizado por esta C. Turma nas decisões referentes à matéria, conforme podemos notar do corpo da r. decisão oram embargada. Vale ressaltar que ajustando-se ao entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, RFB publicou o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, o qual trouxe as seguintes premissas quanto à apuração do crédito de de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao 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; 2. **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), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

As conclusões acima descritas em grande parte já faziam parte de meu entendimento quanto ao conceito de insumos e eram utilizados nos votos anteriores, contudo, levando em consideração ao que é ditado pelo art. 62, do anexo II, do RICARF, a decisão prolatada pelo STJ deve ser observada em sua totalidade.

#### ***I - “outros produtos” utilizados como insumos***

Segundo o entendimento da embargante, os produtos indicados nas planilhas de e-fls. 863 a 865, gerariam direito ao crédito de PIS e da COFINS, pois se enquadrariam no conceito de insumo, e quando da análise de referido item no acórdão embargado, tais aquisições de produtos, à exceção da amônia, não teriam sido objeto de apreciação.

Entendo assistir razão à embargante, devendo ser levada a apreciação deste colegiado a análise dos produtos, com o objetivo determinar se se enquadram ou não no conceito de insumo para fins de creditamento.

Os produtos ÁCIDO SULFURICO D-1.825, ÁLCOOL ETILICO ABSOLUTO 99 GL, CLORO LIVRE/TOTAL KIT MOD.CN-66, pelo que se pode apurar dos documentos juntados aos autos, bem como das explicações dadas pela embargante quanto a sua

utilização, qual seja, são produtos consumidos em seu laboratório no processo de análise laboratorial de amostras das matérias primas e dos produtos que industrializa, enquadram-se no conceito de insumos, razão pela qual suas aquisições devem gerar crédito à embargante, havendo a necessidade de reversão das glosas que outrora recaiam sobre esses itens.

O ÁLCOOL ETILICO HIDRATADO 96%, é utilizado para a sanitização de máquinas e equipamentos do estabelecimento fabril da contribuinte embargante. Assim, tendo em vista a natureza de suas atividades que consistem basicamente na produção de produtos alimentícios, o item em comento deve ser admitido como insumo, devido a sua essencialidade, razão pela qual as glosas devem ser revertidas.

A mesma sorte deve ser dada aos PROD. P/ TRATAMENTO TORRE E CALDEIRA, PRODUTO P/TRATAM ÁGUA DA CALDEIRA, PRODUTO P/TRATAM. ÁGUA TORRE E CALDEIRA, PRODUTO P/TRATAMENTO ÁGUA DA CALDEIRA, PRODUTO P/TRATAM ÁGUA DA TORRE, PRODUTO QUÍMICO TRATAM. AGUA CALDEIRA, PRODUTO QUÍMICO TRATAMENTO DE AGUA. Levando em consideração as atividades desempenhadas pela contribuinte embargante, podemos afirmar que se tratam de produtos relevantes para seu processo produtivo, devendo ser revertidas as glosas.

## ***II - Fretes de Vendas a locais presumidos***

No que tange aos créditos sobre fretes de vendas a locais presumidos, a planilha trazida pela embargante, bem como os demais documentos apontados, descrevem o item como "*Frete entre a empresa e seus distribuidores. A empresa encaminhava seus produtos para que os distribuidores realizassem a comercialização (operações de venda fora do estabelecimento)*".

Quanto ao presente tópico, que tem como pano de fundo a possibilidade de creditamento sobre fretes nas operações de venda, faz-se necessário esclarecer que outrora defendia posição contrária ao creditamento, entretanto não sentia-me confortável frente às conclusões do STJ quanto ao conceito de insumo, trazidas em parágrafos anteriores, bem como os recentes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais, relacionadas ao assunto, fato que me levou a alterar meu entendimento.

A Lei nº 10.833, de 2003 assim dispôs em seu artigo 3º, inciso IX sobre a hipótese de creditamento sobre fretes nas operações de vendas:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

...

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

Muitas vezes, por razões ligadas à logística de armazenamento e distribuição, no caminho, a mercadoria acaba passando por mais de um estabelecimento, até chegar ao seu destino final. Neste caso, devemos admitir créditos sobre a totalidade do gasto necessário para levar o produto final do armazém até o consumidor final. E, no curso deste trajeto, por motivos

de ordem operacional, é possível que ele tenha de ser primeiro levado para outro estabelecimento, seja do titular ou de distribuidores, para depois, então, ser entregue ao cliente.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisões não unânimes, ressalta-se, vem posicionando-se no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos por se constituir como parte da "operação de venda".

Destaca-se parte do voto da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, no acórdão nº 9303-008.099:

*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.*

Frise-se a ementa do acórdão 9303-008.260, da 3ª Turma da CSRF, prolatado na sessão do último dia 20 de março de 2019:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010*

*PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.*

*Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.*

*Recurso especial do contribuinte provido.*

Com base no acima exposto, entendo ser necessária a reversão da glosa dos créditos de fretes de vendas a locais presumidos.

**II - Fretes de retorno de armazenagem (queijos)**

Quanto a remessa e retorno armazenagem, as descrições trazidas pela embargante foram as seguintes:

<b>n) REMESSA ARMAZENAGEM</b>	Frete na remessa de produtos (queijos) dos estabelecimentos industriais da empresa para armazenagem em estabelecimentos de terceiros
<b>o) RETORNO ARMAZENAGEM</b>	Frete no retorno de produtos (queijos) remetidos para armazenagem em estabelecimentos de terceiros

Conforme podemos observar, trata-se de fretes de produtos acabados entre a empresa embargante e estabelecimento de terceiros utilizados para armazenagem de referido produtos (queijos).

A exemplo das conclusões do item anterior, temos que a remessa e retorno de referidos produtos é inteiramente ligada à logística interna da empresa embargante, e indissociáveis das operações de vendas.

Destarte, a exemplo do esposado no tópico anterior, e por entender subsumir-se à tese ali exposta, endento ser necessária a reversão da glosa dos créditos relacionados aos fretes de remessa e retorno de armazenagem (queijos).

### **III - Frete intitulado como "Consignação"**

Para a embargante os valores gastos com os fretes com consignação, deveriam lhe garantir o creditamento do PIS e da COFINS.

A descrição do item "consignação" feita pela embargante é a seguinte:

<b>k) CONSIGNAÇÃO</b>	Frete na transferência de produtos (leite in natura e manteiga) do estabelecimento do remetente (fornecedor) até o estabelecimento destinatário (prestador de serviço de armazenagem e/ou resfriamento), tendo a TIROL como consignatário arcado com o ônus da operação
-----------------------	---

A glosa dos créditos em discussão, fundamentou-se no sentido de que os bens sujeitos à alíquota zero, e por consequência os fretes de aquisição dos mesmos, cuja base de cálculo do crédito já englobaria o valor do frete, não daria direito ao creditamento.

A presente matéria, já foi objeto de apreciação desta Turma, com outra composição, oportunidade em que, por meio do acórdão nº 3302-002.922, de relatoria da Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, o qual adoto como fundamento para solucionar a questão sob análise, a saber:

*Conforme acima demonstrado a fundamentação da glosa de créditos calculados sobre fretes prende-se ao fato de que as aquisições dos insumos são tributados à alíquota zero, estando em desacordo com o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002.*

*No entanto há precedente no CARF conforme Acórdão nº 3403001.944, de 09/03/13, que confere uma outra interpretação ao dispositivo legal em destaque, a qual me filio por entender consentânea com os objetivos visados pela lei de regência da*

*matéria, no tocante ao dispositivo em exame, cuja ementa a seguir se transcreve, na parte de interesse:*

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.**

*Nesse sentido, registro excertos da referida decisão, nos termos do voto condutor:*

*A fiscalização não reconhece o crédito **por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero** (por força do art. 1º da Lei nº 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (em relação à Cofins):(grifei).*

*“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:(...)*

**II - 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. (Incluído pela Lei no 10.865, de 2004)”(grifei).**

*Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. **Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação** (o que é o caso do presente processo). )(grifei).*

*Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado “contaminaria” também os serviços a ele associados.*

*Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto.*

Destarte, por ser passível de creditamento, a glosa dos créditos relativos ao frete intitulado como "consignação", por se tratar de frete SUJEITO A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO, deve ser totalmente revertida.

## **II - Conclusão**

Por todo o exposto, voto por acolher os Embargos opostos pela contribuinte para sanar a omissão apontada, com efeitos infringentes, para em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre ÁCIDO SULFURICO D-1.825, ÁLCOOL ETILICO ABSOLUTO 99 GL, CLORO LIVRE/TOTAL KIT MOD.CN-66, ÁLCOOL ETILICO HIDRATADO 96%, PROD. P/ TRATAMENTO TORRE E CALDEIRA, PRODUTO P/TRATAM ÁGUA DA CALDEIRA, PRODUTO P/TRATAM. ÁGUA TORRE E CALDEIRA, PRODUTO P/TRATAMENTO ÁGUA DA CALDEIRA, PRODUTO P/TRATAM ÁGUA DA TORRE, PRODUTO QUÍMICO TRATAM. AGUA CALDEIRA, PRODUTO QUÍMICO TRATAMENTO DE AGUA, frete de vendas a locais presumidos e fretes de retorno de armazenagem e aos fretes intitulados "consignação".

É como voto.

(assinado digitalmente)

**José Renato Pereira de Deus - Relator.**

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do relator, divirjo quanto à possibilidade de creditamento de PIS/Pasep e Cofins sobre os fretes de aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero.

Os fretes sobre a aquisição de insumos compõem o custo de aquisição destes insumos, bem como o seguro pago pelo comprador. Os incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 garantem o direito ao crédito sobre a aquisição de insumos. Este creditamento é reconhecido pela aplicação da alíquota a que está submetido o insumo sobre a base de cálculo da aquisição.

A base de cálculo do crédito é composta pelo custo de aquisição e sobre este aplica-se a alíquota a que está sujeita o produto, e sendo esta zero, o resultado da operação matemática é zero. Portanto, não há que se falar em hipótese autônoma de frete, mas sim hipótese de creditamento sobre a aquisição de um insumo, cuja base contém o frete e o seguro pagos. Porém, para os bens sujeitos à alíquota zero, não há crédito algum, nem do valor do bem, nem de frete, nem de seguro.

Diante do exposto, voto para negar provimento quanto ao creditamento sobre fretes nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède