



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.722689/2018-26
ACÓRDÃO	9303-016.707 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	28 de março de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

O dissídio jurisprudencial apto a ensejar a abertura da via recursal extrema consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses análogas na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica. A dessemelhança nas circunstâncias fáticas sobre as quais se debruçam os acórdãos paragonados impede o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não restam demonstrados os alegados dissídios jurisprudenciais, na medida em que o Acórdão indicado como paradigma não se debruça sobre a matéria.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2013

CRÉDITOS SOBRE FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. SÚMULA CARF 188. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

PIS/COFINS. INSUMO. TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREAS PRODUTIVAS.

Nos termos do art. 176, §1º, inciso XXI da Instrução Normativa SRF nº 212/2022, “Consideram-se insumos, inclusive”, os “dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.”

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 (Acórdão nº 9303-014.779).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação às seguintes matérias: 1. Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre o valor dos gastos com: frete de insumos não onerados; 2. Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre o valor dos gastos com: transporte de colaboradores/funcionários/mão-de-obra; 3. Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre o valor dos gastos com despachante aduaneiro, e no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para aplicar ao caso a Súmula CARF 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas pela Súmula: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição; bem como restabelecer as glosas sobre as despesas com despachante aduaneiro.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dioniso Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-013.356**, de 26/09/2023 (fls.611/619), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2013

NÃO CUMULATIVA. PIS/COFINS. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018 (critérios da essencialidade e a relevância)

Consta do dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas (1) de transporte de funcionários para as áreas agrícola e industrial; (2) de fretes na aquisição de trigo; e (3) de gastos com abraçadeiras, paquímetros e fitas isolantes. Por maioria de votos, reverter as glosas de serviços relacionados ao desembaraço aduaneiro. Vencido o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negava a reversão das glosas sobre as despesas com despachante aduaneiro. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-013.355, de 26 de setembro de 2023, prolatado no julgamento do processo 11065.903748/2017-84, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do Acórdão do CARF, a **Fazenda Nacional** interpôs **Recurso Especial** (fls.621/681), apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias:

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA		ACÓRDÃOS INDICADOS COMO PARADIGMAS
1.	Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre	Frete de insumos não onerados	Acórdão nº 9303-013.028 Acórdão nº 9303-013.216
2.		Frete de produtos entre estabelecimentos	Acórdão nº 3402-009.033 Acórdão nº 9303-010.249
3.		Serviços relacionados ao desembaraço aduaneiro/	Acórdão nº 9303-010.727

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA		ACÓRDÃOS INDICADOS COMO PARADIGMAS
4.	o valor dos gastos com	serviços portuários	Acórdão nº 3201-004.838
		Transporte de colaboradores/ funcionários/ mão-de-obra	Acórdão nº 3201-010.967 Acórdão nº 3201-009.312

Quanto à demonstração da legislação que estaria sendo interpretada divergentemente, requerida no § 1º do art. 118 do RI-CARF, o recorrente fez as seguintes referências:

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA		LEGISLAÇÃO INTERPRETADA DIVERGENTEMENTE
1.	Direito ao crédito	Frete de insumos não onerados	art. 3º, II e IX da Lei nº 10.833/2003 e do art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; art. 289, § 1º, do Decreto

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA		LEGISLAÇÃO INTERPRETADA DIVERGENTEMENTE
2.	das contribuições sociais sobre o valor dos gastos com	Frete de produtos entre estabelecimentos	art. 3º, (em especial incisos I, II, III, IV, IX e X e § 1º, II), da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002; no art. 373 do CPC; art. 111 do CTN.
		Serviços relacionados ao desembaraço aduaneiro/ serviços portuários	art. 3º, (em especial incisos II, III, IV, IX e X; § 1º, II; § 3º) da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002; arts. 7 e 15, da Lei nº 10.685, de 2004; art. 77 do Decreto nº 4.543, de 2002 (Regulamento Aduaneiro); Parecer Normativo COSIT n. 5/2018 c/c art. 100 do CTN; arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 c/c Resp. nº 1.221.170.
		Transporte de colaboradores/ funcionários/ mão-de-obra	art. 3º, (em especial incisos I, II, III, IV, IX e X e § 1º, II), da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002; no art. 373 do CPC; art. 111 do CTN.

Cotejados os fatos, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, deu SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso interposto pela Fazenda Nacional (fls.686/697), apenas em relação às divergências jurisprudenciais: 1. quanto ao direito ao crédito sobre o custo dos fretes contratados para transporte de insumos não onerados; e 4. quanto ao direito ao crédito das contribuições sociais sobre o valor dos gastos com: Transporte de colaboradores/ funcionários/ mão-de-obra.

Esclarece que em relação à divergência jurisprudencial 2. quanto ao direito ao crédito sobre o custo dos fretes contratados para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da firma, por força do disposto no art. 122, §2º, inciso V, do RI-CARF, o despacho se tornou definitivo, não mais cabendo a interposição de qualquer outro recurso na esfera administrativa.

Recurso de Agravo

A Fazenda Nacional interpôs o Agravo contra Despacho de Admissibilidade que admitiu apenas em parte do Recurso Especial (fls.699/719), o qual foi **ACOLHIDO**, dando seguimento ao Recurso Especial relativamente às matérias: serviços relacionados ao desembaraço aduaneiro/serviços portuários – despachante aduaneiro, quanto ao **Acórdão nº 3201-004.838**, e serviços relacionados ao desembaraço aduaneiro/serviços portuários - descarga, transporte e armazenagem do produto importado após o desembaraço aduaneiro, quanto ao **Acórdão nº 9303-010.727**; e, REJEITADO em relação à matéria “Fretes de produtos entre estabelecimentos”, prevalecendo, nesta parte, a negativa de seguimento ao recurso especial decretada pela Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento. (fls.722/728).

Devidamente cientificada, a contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls.739/759), que em sede de preliminar, pugna pelo não conhecimento do recurso em razão da ausência de prequestionamento (art. 118, §5º, do RICARF). No mérito, requer seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela PGFN.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte:

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme atestado pelo Presidente da 3ª Câmara desta 3ª Seção do CARF, restando perquirir acerca do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 118 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

1. Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre o valor dos gastos com frete de insumos não onerados:

A matéria é bem definida e bem conhecida. O acordão recorrido reconhece o direito em foco, independentemente do regime de tributação do insumo; os paradigmas, por outro lado, negam o mesmo direito, por entender que o direito segue o regime de tributação do insumo.

O Acórdão indicado como **paradigma nº 9303-013.028** está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

(...)

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. BOVINOS (MATÉRIA PRIMA). AQUISIÇÃO PF E COOPERATIVAS.

O frete na aquisição de insumos não pode ser considerado insumo do processo produtivo, pois este ainda nem se iniciou quando da aquisição do serviço. Porém permite-se o aproveitamento do crédito sobre esses serviços de frete ao agregar custo ao insumo. O crédito do frete é o mesmo proporcionado pelo insumo. No presente caso, como os insumos não geram crédito das contribuições (aquisição

de bovinos - matériaprima, adquiridos de pessoas físicas e/ ou de cooperativas de produtores rurais), o serviço de frete também não gera direito ao crédito.

Já o segundo Acórdão indicado como paradigma nº 9303-013.216 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2007

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. BOVINOS (MATÉRIA PRIMA). AQUISIÇÃO PF E COOPERATIVAS.

O frete na aquisição de insumos não pode ser considerado insumo do processo produtivo, pois este ainda nem se iniciou quando da aquisição do serviço. Porém permite-se o aproveitamento do crédito sobre esses serviços de frete ao agregar custo ao insumo. O crédito do frete é o mesmo proporcionado pelo insumo. Assim, o crédito sobre o gasto com frete somente pode ser reconhecido na proporção do crédito do insumo adquirido. No presente caso, como os insumos não geram crédito das contribuições (aquisição de bovinos -matéria-prima, adquiridos de pessoas físicas e/ ou de cooperativas de produtores rurais), o serviço de frete também não gera direito ao crédito.

Portanto, sem dificuldades, constata-se a existência de dissídio jurisprudencial a ser解决ado.

2. *Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre o valor dos gastos com: transporte de colaboradores/funcionários/mão-de-obra:*

Em relação aos custos com transporte de colaboradores, a decisão recorrida reverteu as glosas por entender ser um serviço necessário tanto na fase de produção quanto na de fabricação dos produtos da empresa recorrente, e os paradigmas (Acórdãos 3201-010.967 e 3201-009.312), decidiram não ser possível o aproveitamento de créditos sobre os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens, entre eles o transporte de funcionários.

Sobre o tema o acórdão recorrido assim se manifestou:

TRANSPORTE DE COLABORADORES

O transporte é serviço necessário tanto na fase de produção quanto na de fabricação dos produtos da empresa Recorrente. Isso porque, o deslocamento dos funcionários até a área agrícola dá início a fase de produção rural com a preparação, correção, adubação e colheita dos produtos.

Ao depois, é iniciada a etapa agroindustrial, também essencial à colaboração dos funcionários e, consequentemente, o seu traslado. Logo, a contratação de empresas pela Recorrente para a execução do serviço de transporte de pessoal

para as áreas agrícola e industrial é insumo, sua supressão impede a atividade empresarial da Recorrente.

Desse modo, com fulcro no inciso II, do Art. 3º, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, reverto à glosa.

O Acórdão indicado como **paradigma nº 3201-010.967** está assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/08/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS

Sendo o voto condutor omissivo sobre o transporte de funcionários cabe a sua análise, negando provimento ao recurso por não ser a despesa essencial e relevante ao processo produtivo. Assim, não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tal qual é o transporte de funcionários. (grifou-se)

O segundo **Acórdão 3301-009.312** paradigma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2005

(...)

CONCEITO DE INSUMO. SERVIÇO DE TRANSPORTE. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O serviço de transporte de funcionários, por não ser essencial ou relevante ao processo produtivo, não é insumo da produção, não permitindo, portanto, a apuração de crédito em relação a esse dispêndio.

Portanto, conheço do recurso nessa parte.

3. Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre o valor dos gastos com despachante aduaneiro:

Em relação a este tópico específico (despachante aduaneiro), consta do Despacho de Admissibilidade, na parte que trata: 2.2 *Divergência (3) - DIREITO AO CREDITAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE O VALOR DOS GASTOS COM: SERVIÇOS RELACIONADOS AO DESEMBARÇO ADUANEIRO/ SERVIÇOS PORTUÁRIOS*, que o dissídio interpretativo sobre aquelas rubricas não restou comprovada, nos seguintes termos:

Cotejo dos arestos confrontados

Cotejando a decisão recorrida e o Acórdão nº 9303-010.727, ressalta-se a impossibilidade de extração do dissídio suscitado, na medida em que o Acórdão indicado como paradigma não se debruça sobre a matéria. Por outro lado,

percebe-se que a decisão recorrida e o Acórdão nº 3201-004.838 alinharam-se no entendimento de que as operações portuárias ensejam creditamento.

No entanto, quanto a esse ponto, concordo com o Despacho em Agravo, visto que no cotejo das decisões paragonadas, mas especificamente em relação aos valores gastos com despachante aduaneiro, que clara a divergência apontado no recurso, mas apenas em relação ao Acórdão nº 3201-004.838.

Sobre o tema, a decisão recorrida acolheu a argumentação da recorrente, no sentido de que as despesas concernentes à importação, decorrentes da contratação de serviços portuários, dentre eles o de despachante aduaneiro, pelo fato de serem imprescindíveis para que o contribuinte receba sua principal matéria-prima (trigo – cereal escasso no Brasil) e decorrem de obrigações legais, *verbis*:

SERVIÇOS VARIADOS – SERVIÇOS RELACIONADOS AO DESEMBARÇO ADUANEIRO

Em síntese aduz a contribuinte:

(...) tais despesas concernentes à importação (contratação de serviços portuários, operadores portuários, porto, despachante aduaneiro), como demonstrado, são imprescindíveis para que a contribuinte receba sua principal matéria-prima (trigo – cereal escasso no Brasil) e decorrem de obrigações legais.

Já a locação de armazenagem para o trigo se faz necessária pelo fato de que a empresa não dispõe de espaço físico em seus silos para guardar a quantidade recém chegada do trigo externo, fazendo necessária a contratação de espaços provisórios de armazenagem próximos ao porto antes de sua remessa às instalações próprias.

Em relação as despesas portuárias comprehendo que assiste razão a contribuinte, vejamos:

Número do processo:10783.720619/2011-99

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. São insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada.

CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. DESPESAS COM A RUBRICA
DESESTIVA/DESPACHANTE ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa de PIS pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desestiva e despachante aduaneiro, decorrentes de importação de mercadorias.

Número da decisão: 3301-011.677.

Nome do relator: Semíramis de Oliveira Duro

A Contribuinte requer seja conhecido o direito ao crédito básico dos valores pagos a título dos serviços relativos à importação de trigo (descarga, transporte e armazenagem do produto após desembarço aduaneiro), seja porque se trata de custo de aquisição de insumo (arts. 3º, II, da Lei n.º 10.637/02 e da Lei n.º 10.833/03), seja porque se trata de dispêndios com armazenagem de mercadorias (arts. 3º, IX, da Lei n.º 10.637/02 e da Lei n.º 10.833/03).

Com efeito, para que seja possível a armazenagem do trigo importado pela Contribuinte, é preciso que o produto chegue até os armazéns. Assim, se faz necessário que ele seja transportado de algum modo, descarregado deste meio de transporte e, ainda, guardado no armazém. Daí porque se apresentam indissociáveis do conceito de custo com "armazenagem de mercadoria" os gastos incorridos com a descarga e o transporte dos produtos a serem armazenados.

Assim, considerando a operação realizada pela Contribuinte e pelo fato dela ter especificado os dispêndios com referidos serviços, entendendo que estes são absolutamente necessários ao processo que resulta na atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, não podendo, a pessoa jurídica prescindir desses serviços, não sendo eles opcionais, nem atividade meio e tampouco despesa administrativa.

Dessa forma, dou provimento ao pedido da contribuinte. (grifou-se)

De outro lado, o Acórdão nº 3201-004.838, a Turma decidiu que “os gastos com despachantes aduaneiros e outros serviços administrativos para o cumprimento dos trâmites burocráticos de importação não geram direito a crédito” (trecho retirado do voto). Essa informação está externada na própria ementa e no dispositivo do referido acórdão. Vejamos:

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

(...)

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.

Sobre o assunto, transcrevo o trecho do voto:

II.4 – Do Direito ao Crédito de Desestiva

A Recorrente defende o direito ao crédito com as atividades de desestiva.

Assiste razão parcial a Recorrente.

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.

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.

Sobre o assunto note-se que a função do despachante é praticar atos administrativos como representante das empresas ou clientes pessoa física. No Brasil, ao contrário de alguns países, inexiste a obrigatoriedade de contratação de despachante aduaneiro. A empresa pode realizar de forma própria tais atividades. Trata-se de disposição expressa no art. 5º do Decreto-lei nº 2.472/88:

(...)

Diante do exposto, reafirma-se que a atividade de despachante aduaneiro é de natureza administrativa sem relação com o frete/armazenagem/logística da atividade econômica da empresa.

Caberá a unidade de origem, em conjunto com a Recorrente, determinar as rubricas relativas ao pagamento de despachantes aduaneiros para a exclusão dos créditos.

Assim, dá-se razão parcial a Recorrente apenas para reconhecer o direito ao crédito quando do pagamento dos serviços com armazenagem alfandegada, descarga, movimentação e a própria desestiva, todos relacionados ao transporte/armazenagem/logística.

De todo modo, não resta dúvida que no cotejo da decisão recorrida e o Acórdão nº 3201-004.838, emerge patente o dissídio interpretativo sobre o direito de crédito sobre os custos havidos com despachantes aduaneiro, de forma que deve ser conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional sobre o tema.

4. Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre serviços relacionados ao desembaraço aduaneiro/serviços portuários - descarga, transporte e armazenagem do produto importado após o desembaraço aduaneiro:

Segundo Despacho em Agravo, a matéria relativa “*Serviços relacionados ao desembaraço aduaneiro/serviços portuários - descarga, transporte e armazenagem do produto importado após o desembaraço aduaneiro*”, a divergência estaria comprovada quanto ao Acórdão nº 9303-010.727.

No entanto, quanto a este tópico concordo com o despacho agravado, no sentido de que a divergência não restou comprovada, na medida que a decisão recorrida reverteu a glosa sobre os custos com transporte e armazenagem de produtos após sua importação, que segundo explicações da contribuinte trata-se de:

Despesas ocorridas para recebimento do trigo importado após sua nacionalização e desembaraço aduaneiro. A autoridade portuária impõe a obrigação de desocupação da doca imediatamente após o recebimento do produto, e, por insuficiência de espaço nos silos próprios, a empresa desloca o trigo recebido até armazém alugado antes de enviá-lo à unidade industrial.

Já o Acórdão nº 9303-010.727 (único aceito no Despacho em Agravo), como bem pontuado no Despacho de Admissibilidade, não há o dissídio apontado “na medida em que o Acórdão indicado como paradigma não se debruça sobre a matéria 9303-010.727”.

Nesse sentido, cito o trecho do despacho:

Acórdão indicado como paradigma nº 9303-010.727 está assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM ARMAZENAMENTO E FRETE INTERNO NO TRANSPORTE DE PRODUTO IMPORTADO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com armazenamento e frete relativos ao transporte de bens importados, realizados após o desembaraço aduaneiro, não geram direito a crédito da COFINS, pelo crédito do tributo importado estar limitado ao valor das contribuições efetivamente pagas na importação.

A decisão contemplou divergência interpretativa sobre a possibilidade de creditamento relativo a despesas com frete para transporte de produtos importados desde a zona primária até depósitos de terceiros e, dela, até o estabelecimento fabril da empresa, incorridas após o desembaraço aduaneiro.

Concluiu que os gastos com armazenamento e frete interno relativos ao transporte de bens destinados à revenda ou utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ainda que pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, **não geram direito a crédito**

da Cofins, pois sobre tais gastos não há pagamento da Cofins-Importação, por não integrarem a base de cálculo destas contribuições (definição de valor aduaneiro, segundo art. 7º, I, da Lei nº 10.865, de 2004), nem se enquadram nas demais hipóteses de dedução de crédito previstas nos incisos III a XI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)

Cotejo dos arestos confrontados

Cotejando a decisão recorrida e o Acórdão nº 9303-010.727, ressalta-se a impossibilidade de extração do dissídio suscitado, na medida em que o Acórdão indicado como paradigma não se debruça sobre a matéria. (grifou-se)

Dessa forma, não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria “*Serviços relacionados ao desembaraço aduaneiro/serviços portuários - descarga, transporte e armazenagem do produto importado após o desembaraço aduaneiro*”.

II – Do mérito:

Previamente à análise dos itens específicos dos insumos em discussão, apesar de amplamente debatido, mas necessário, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para então verificar as demais matérias.

Conceito de insumos:

Primeiramente, ressalta-se que a análise da apropriação de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins não cumulativos sobre bens e serviços utilizados como insumos, tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição, será realizada com base no que restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, paradigma do Tema 779, cuja tese foi firmada nos seguintes termos: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas *Instruções Normativas da SRF* ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) 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”.

A Ministra Regina Helena Costa, em seu voto, esclarece que o critério da essencialidade “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”, enquanto o critério da 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal”.

Neste sentido, em 17/12/2018 foi exarado o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que apresenta as principais repercussões no âmbito da RFB decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pelo STJ. Consta do referido Parecer que a decisão proferida no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR é vinculante para a RFB em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, e nos termos da referida Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Nesse contexto, a análise será feita considerando-se a impescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, de forma a facilitar a análise casuística de cada item objeto de glosa pela autoridade fiscal que foram mantidas pela decisão da DRJ.

Passo à análise dos insumos.

1. *Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre o valor dos gastos com: frete de insumos não onerados:*

A matéria trazida a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência, diz respeito a possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais (PIS/COFINS) não cumulativas em relação aos custos com fretes na aquisição de tribos, adquiridos de produtores rurais dentro do território nacional.

A questão ora debatida já foi objeto de Súmula, no âmbito deste Tribunal Administrativo, aprovada por esta 3ª Turma da CSRF, em sessão de 20/06/2024, cuja vigência se deu a partir de 27/06/2024, *in verbis*:

Súmula CARF nº 188 Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024 É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

O que se conclui é que embora o frete esteja relacionado com o transporte de insumo com isenção, suspensão ou alíquota zero, este representa um gasto incorrido pelos contribuintes para o transporte de um produto que representa um insumo, isto é, produto essencial de seu processo produtivo, e que uma vez sujeito a tributação do PIS e da COFINS, deve ser afastada a aplicação do art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003.

Oportuno ressaltar nesse ponto, que para que o frete de aquisição, efetivamente, possa ser computado de forma apartada do bem adquirido, seu custo deve vir em nota autônoma, sendo contabilizado de forma a aclarar que não está abrangido pelo tratamento conferido ao insumo transportado.

No entanto, esses elementos nem sempre restam claros no processo, e que devem ser checados pela unidade da RFB responsável pela execução do decidido por este tribunal administrativo, para se evitar o creditamento em situações vedadas pela legislação (por exemplo, a descrita no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003: “(...) aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”. Ou a geração de crédito básico para situações que não foram tributadas na etapa anterior.

Em outras palavras, se de um lado se busca evitar a obtenção indevida de crédito básico da não-cumulatividade por operação que não tenha efetivamente sido tributada (ou de outra forma desonerado), do outro lado se busca preservar o cerceamento do direito de crédito básico da não-cumulatividade em operações efetivamente tributadas ou que não tenha incidido nas vedações legais à tomada de crédito.

Portanto, legítima a tomada de créditos básicos sobre os fretes, desde que tenham sido efetivamente tributados (com alíquota diferente de zero, e que não tenham sido de outra forma desonerados), registrados de forma autônoma, e se refiram a aquisição de insumos não onerados, pelo que, nestas circunstâncias, cabe o provimento parcial ao apelo fazendário, para que sejam mantidas as glosas apenas nos casos que não se enquadrem nos condicionais aqui descritos (registro autônomo e efetiva tributação do frete).

Assim, voto pelo provimento parcial do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto a esta matéria, aplicando ao caso a Súmula CARF 188.

2. *Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre o valor dos gastos com: transporte de colaboradores/funcionários/mão-de-obra:*

A segunda matéria trazida pela Fazenda Nacional, a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência diz respeito a possibilidade ou não de tomada de créditos das contribuições sociais (PIS/COFINS) não cumulativas, sobre as despesas com serviço de transporte de funcionário para a planta industrial está situada no Porto de Itaqui, o qual dista cerca de 20km dos bairros centrais do município de São Luís (MA), glosados por ausência de previsão legal e revertido pela decisão ora recorrida.

Consta dos autos, tratar-se de custos com contratação de serviço de transporte para seus colaboradores, em áreas em que o transporte público não atende a demanda da empresa. Consta do Lauto juntado pela recorrida, as seguintes informações a respeito do tema:

(...) existe uma particularidade da unidade industrial da autora localizada em São Luís/MA comparando-se com as outras unidades da Moinhos Cruzeiro do Sul no Brasil. A planta industrial está situada no Porto de Itaqui, o qual dista cerca de 20km dos bairros centrais do município de São Luís. Por meio da imagem de satélite do ano de 2021 do município, apresentada na Figura 29, é possível constatar que não existe nenhum bairro habitacional nas cercanias do Porto, e por consequência, isto demanda que os colaboradores tenham que se deslocar por grandes distâncias e por grandes intervalos de tempo até chegar na empresa

Por meio de uma análise do cronograma e considerando que:

- Em média, um ônibus para transporte urbano possui de 37 assentos;
- A grande maioria dos colaboradores precisam chegar na empresa em horários específicos, tal como: de segunda a sexta-feira, 7:30h;
- A linha de viação em questão está disponível para transportar toda a população de São Luís, e não somente as pessoas que trabalham na Moinhos Cruzeiro do Sul do Porto de Itaqui;
- Como o Porto de Itaqui é o penúltimo ponto de parada, estima-se que um ônibus passa pelo local a cada cerca de 60 minutos.

Finalmente, é possível constatar que este meio de transporte disponibilizado pelo serviço público não atende à demanda da autora, de modo que para as atividades da empresa sejam realizadas pelos colaboradores que devem deslocar-se até o local e, consequentemente, possibilitarem as atividades industriais que requerem mão de obra direta e indireta, é obrigatória a contratação de um serviço exclusivo para transportar seus funcionários até a unidade industrial no Porto de Itaqui.

Figura 31 – Nota fiscal de empresa prestadora de serviço de transporte para os trabalhadores da autora

A princípio, possuía o entendimento de que era apenas possível o creditamento de custos com transporte dos funcionários dentro da própria unidade de produção, situação que a meu ver enseja o creditamento.

O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, que interpretou a decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, admitia o creditamento relativo aos gastos para a fabricação do “insumo do insumo”, contemplando, assim, as despesas da fase agrícola da produção (própria) da cana-de-açúcar. Mas, o mesmo Parecer Normativo afastava, explicitamente, o direito ao crédito

sobre os gastos com o transporte de funcionários, qualquer que seja a atividade a ser por eles desempenhada ou as circunstâncias.

No entanto, diante do posicionamento da Receita Federal do Brasil que passou a classificar como insumo de que trata o inc. II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, idêntico na Lei nº 10.833/2003, “os gastos com **contratação de pessoa jurídica** para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços”, nos termos do inc. XXI do § 1º do art. 176 da IN RFB 2.121/2022, referendado pela Solução de Consulta COSIT nº 45, de 22 de fevereiro de 2023, abaixo transcritos:

Normativa nº 2121, de 15 de dezembro de 2022

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º **Consideram-se insumos**, inclusive:

(...)

XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e

XXI - **dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços**.

(...)

§ 3º O valor do dispêndio a que se refere o inciso XXI do § 1º será determinado por meio da proporcionalização entre o número de trabalhadores empregados na produção ou na prestação de serviços e o número total de trabalhadores transportados, em relação ao total dispendido com o transporte.

Solução de Consulta COSIT nº 45, de 22 de fevereiro de 2023

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins SOCIEDADE DE ADVOGADOS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS.

(...)

CRÉDITOS. GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. GASTOS COM ALIMENTAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS.

Os gastos com contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de

bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins.

Os gastos com transporte próprio da pessoa jurídica (inclusive combustíveis e lubrificantes) para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins.

(...)

Diante do exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional nesse tópico.

3. *Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre o valor dos gastos com despachante aduaneiro:*

Quanto a possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre serviço de despachante aduaneiro na importação, resta pacificado por esta 3ª Turma da CSRF, que tais custos não geram direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativos, visto que a contratação dos serviços de despachante aduaneiro é uma opção do importador, o qual pode, no caso de pessoa jurídica, optar por exercer as atividades relacionadas ao despacho aduaneiro por meio de seu dirigente ou empregado, nos termos do art. 5º do Decreto 2.472/88 que dispõe o seguinte:

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 apor 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.

Ademais, oportuno ressaltar que despachante aduaneiro, nos termos da regulamentação acima, é realizado por pessoa física que representa importadores e exportadores

no curso do despacho aduaneiro, e por isso há impossibilidade legal para o seu creditamento, nos termos do art. 3º § 2º inciso I das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Nesse sentido, cito recentes precedentes desta 3ª Turma – CSRF, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE DESEMBARÇO ADUANEIRO. ATIVIDADE MEIO. INEXISTÊNCIA DE ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. TESTE DE SUBTRAÇÃO.

As despesas com serviços de desembarço aduaneiro/despachante aduaneiro, além de constituírem atividade meio da empresa (não produtiva), não podem ser caracterizadas como essenciais ou relevantes. A aplicação do “Teste de Subtração” permite caracterizar o dispêndio como não essencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos especiais. No mérito, por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para manter as glosas sobre créditos referentes a despachantes aduaneiros, e negou-se provimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte, por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, e Cynthia Elena de Campos. Julgamento realizado após a vigência da Lei 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(Acórdão nº 9303-014.842, Processo nº 15578.000194/2010-66, Rel. Conselheiro Vinicius Guimarães, Sessão de 14 de março de 2024).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

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)

(Acórdão nº 9303-014.779, Processo nº 10783.720619/2011-99, Rel. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Sessão de 14 de março de 2024) (grifou-se)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE DESPACHANTE ADUANEIRO E TELEFONIA. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro e telefonia por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte, não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(Acórdão nº 9303007.783, Processo nº 10976.000158/200871, Rel. Conselheiro Demes Brito, Sessão de 11 de dezembro de 2018)

Com base nos apontamentos acima, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional quanto a este tópico.

III – Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas em relação as seguintes matérias: 1. *Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre o valor dos gastos com: frete de insumos não onerados*; 2. *Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre o valor dos gastos com: transporte de colaboradores/funcionários/mão-de-obra*; 3. *Direito ao creditamento das contribuições sociais sobre o valor dos gastos com despachante aduaneiro*; para no mérito dar parcial provimento para aplicar ao caso a Súmula CARF 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas pela Súmula: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição; bem como restabelecer as glosas sobre as despesas com despachante aduaneiro.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green