



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.902096/2014-18
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-015.242 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de maio de 2024
Recorrentes UNIFERTIL - UNIVERSAL DE FERTILIZANTES LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES SOBRE COMPRAS. PRODUTOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

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.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. NÃO CUMULATIVIDADE IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Em consonância com o decidido pelo STJ ao apreciar o REsp nº 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, há de ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições nos fretes de insumos e de produtos inacabados entre seus estabelecimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhes provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Freitas Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Vinicius Guimarães, Rosaldo Trevisan, Tatiana Josefovicz Belisário, Denise Madalena Green, Semíramis de Oliveira Duro, Alexandre Freitas Costa, Liziane Angelotti Meira (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional em face do Acórdão n.º 3401-009.822, de 25/10/2021 que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

PIS E COFINS. INSUMOS QUE CONFEREM DIREITO A CRÉDITO. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

Na sistemática da apuração não-cumulativa, deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos.

CRÉDITO DE FRETE DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO/INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição.

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

O conceito de insumo, para fins de tomada de créditos das contribuições sociais, está inarredavelmente vinculado ao processo produtivo executado pelo contribuinte. Os fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma, por se tratar de serviço tomado depois de encerrado o processo produtivo, não se subsume no conceito de insumo, e, portanto, os gastos respectivos não ensejam creditamento.

Do recurso da Fazenda Nacional

Em seu recurso especial alega a Fazenda Nacional haver divergência jurisprudencial quanto ao direito de crédito para a contribuição PIS em relação (i) aos fretes na aquisição de insumos desonerados da contribuição e (ii) frete de produtos em elaboração entre estabelecimentos da própria empresa, indicando como paradigma os acórdãos 9303-005.154, 9303-009.754, 3401-001.692 e 9303-008.215.

O Recurso foi admitido quanto a ambos os temas pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 2.068/2.072.

Sustenta a Fazenda Nacional que:

- não há previsão legal para aproveitamento de crédito sobre os serviços de frete utilizados na aquisição de insumos não onerados pelo PIS e pela COFINS;
- como decido pelo STJ, embora não seja adequada a restrição do conceito de insumo às definições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem da legislação do IPI, também não se pode ampliar tal noção de forma a permitir o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à mera manutenção da atividade empresarial;
- para se garantir um mínimo possível de neutralidade fiscal na não-cumulatividade do PIS e da COFINS, nem todas as aquisições podem gerar créditos, já que isso levaria a deduções no valor daquelas contribuições que poderiam, inclusive, superar os próprios débitos, provocando um acúmulo indevido de créditos;
- as despesas com fretes na aquisição de produtos desonerados, não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima por expressa disposição legal (Art. 3º §2º inciso II da Lei 10.833/2003), porque a natureza da tributação incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal;
- os valores relativos aos gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição não-cumulativa se associados diretamente a operações de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor, nos termos do art. 3º, inciso IX da lei n.º 10.833/03;
- o frete contratado para transporte de insumos e produtos acabados ou não, ou em elaboração não gera direito a crédito do PIS/COFINS, razão pela qual merecem ser restabelecidas as glosas.

Em contrarrazões alega a Contribuinte que:

- o acórdão recorrido encontra-se de acordo com a situação fática do presente caso, e segue os mais recentes precedentes do CARF em casos semelhantes, bem como o entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça – STJ sobre o tema;
- os insumos adquiridos pela recorrida são matéria prima essencial à sua atividade, pois são utilizados na produção dos fertilizantes industrializados pela Contribuinte;
- a matéria prima é importada e, desse modo, após o desembaraço aduaneiro, precisa ser transportada do recinto alfandegário até a fábrica da contribuinte, tratando-se de frete nacional, serviço prestado por pessoa jurídica estabelecida no Brasil;

- as despesas com fretes para a transferência/transporte dos insumos desde o recinto alfandegário até a fábrica da contribuinte, bem como dos insumos e produtos em elaboração (inacabados) entre os estabelecimentos da contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição;
- os créditos de COFINS oriundos de operação de frete não estão vinculados à tributação da mercadoria transportada;
- sem o frete, a matéria-prima não chegaria no estabelecimento industrial da recorrida e, sem matéria-prima ou produto em elaboração, não há produto final;
- o crédito em pauta é decorrente do frete de insumos e este frete é serviço sujeito ao pagamento da contribuição, eis que prestado por empresa nacional.

Do recurso da Contribuinte

Em seu recurso especial alega a Recorrente haver divergência quanto ao direito creditório para as contribuições PIS e COFINS relativo às despesas com o frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, indicando como paradigma os acórdãos 3301-010.902 e 9303-008.099.

O Recurso foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 2.114/2.117.

Quanto ao tema submetido à análise desta Câmara Superior, alega a Recorrente, em preliminar, que as glosas de frete sobre produtos acabados foram mantidas com base em voto de qualidade, o que configuraria ilegalidade da decisão recorrida por violação ao disposto nos artigos 2º, §1º e 3º, da Portaria ME 260/2020, e art. 19-E da Lei 10.522/2002.

No mérito, sustenta que a decisão recorrida contraria o entendimento proferido por Turmas CARF, a exemplo dos processos nº 10880.941563/2012-97 (2021) e 10935.902383/2013-98 (2020).

Em contrarrazões a Fazenda Nacional alega, em preliminar, que o Recurso Especial da contribuinte não deve ser conhecido por ausência de indicação dos dispositivos legais que foram interpretados de modo divergente pelo acórdão recorrido. No mérito, sustenta que

- não há previsão legal para aproveitamento de crédito sobre os serviços de frete utilizados na aquisição de insumos não onerados pelo PIS e pela COFINS;

- como decido pelo STJ, embora não seja adequada a restrição do conceito de insumo às definições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem da legislação do IPI, também não se pode ampliar tal noção de forma a permitir o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à mera manutenção da atividade empresarial;
- para se garantir um mínimo possível de neutralidade fiscal na não-cumulatividade do PIS e da COFINS, nem todas as aquisições podem gerar créditos, já que isso levaria a deduções no valor daquelas contribuições que poderiam, inclusive, superar os próprios débitos, provocando um acúmulo indevido de créditos;
- somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, ligados ao desenvolvimento da atividade econômica;
- considera-se inadequado entender por insumo os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo, não sendo passível de crédito os gastos com frete interno de produtos acabados.

O presente processo foi distribuído a esse Relator, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

Do conhecimento

Os recursos especiais de divergência interpostos são tempestivos, restando analisar-se o atendimento aos demais requisitos de admissibilidade.

Recurso da Fazenda Nacional

O Recurso Especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido conforme expressamente consignado no Despacho de Admissibilidade de fls. 2.068/2.072, haja vista a efetiva comprovação da divergência jurisprudencial, bem como da similitude fática entre as decisões paragonadas.

Pelo exposto, conheço do Recurso interposto.

Recurso da Contribuinte

Cotejando os Acórdãos paragonados verifico haver similitude fática entre eles.

Com efeito, o acórdão recorrido, negou o direito ao crédito do valor relativo às despesas com frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, conforme ementa, *verbis*:

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

O conceito de insumo, para fins de tomada de créditos das contribuições sociais, está inarredavelmente vinculado ao processo produtivo executado pelo contribuinte. **Os fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma, por se tratar de serviço tomado depois de encerrado o processo produtivo, não se subsume no conceito de insumo, e, portanto, os gastos respectivos não ensejam creditamento.** (destaque nosso)

Os acórdãos indicados como paradigma, por seu turno, reconheceram tal direito a crédito:

Acórdão n.º 3301-010.902

FRETES. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS. DIREITO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica ou centros de distribuição, compõem o custo da operação de venda, garantindo o creditamento.

Acórdão n.º 9303-008.099

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à 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. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda quando

impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições. (destaque nosso)

Pelo exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Do mérito

Do Recurso da Fazenda Nacional

(i) *Frete na aquisição de insumos desonerados da contribuição*

Alega a Fazenda Nacional que os custos com frete incidente na aquisição de insumos integram o custo dos referidos bens adquiridos para industrialização; bem como que os bens para industrialização adquiridos pelo contribuinte estão sujeitos à alíquota zero e não dão direito a créditos, e, conseqüentemente, as despesas com frete nestas operações não geram crédito para o contribuinte.

A legislação regente das contribuições em tela é clara ao dispor no art. 3º, inciso II:

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

(...)

II - bens e **serviços, utilizados como insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi

Cumpra destacar a ausência de qualquer restrição na legislação quanto à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado na aquisição de insumos tributados à alíquota zero.

Com efeito, o frete é um serviço e suas despesas são relevantes e essenciais ao desenvolvimento das atividades da Recorrente e o seu crédito não está condicionado ou diretamente relacionado ao crédito dos produtos transportados, razão pela qual os créditos relativos a produtos sujeitos à alíquota zero transportados devem ser admitidos.

Neste sentido entra-se o entendimento consolidado desta Turma:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003). (Acórdão 9303-014.884)

Com estes fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional neste ponto, destacando que a unidade responsável pela implementação do aqui decidido deve certificar-se da existência de efetivo registro autônomo das operações de frete, com efetiva tributação da operação de frete, condição para a fruição do crédito básico na não cumulatividade.

(ii) Frete de produtos em elaboração entre estabelecimentos da própria empresa

Quanto ao frete de produtos inacabados entre estabelecimentos da contribuinte entendendo ser ele inerente ao processo produtivo, razão pela qual o seu crédito deve ser mantida a decisão recorrida.

Com efeito, subtração do serviço de frete do produto inacabado entre os estabelecimentos da recorrida privaria o seu processo produtivo do próprio insumo, daí a essencialidade de tal serviço.

É importante destacar que o transporte do produto inacabado entre os estabelecimentos da contribuinte é essencial ao seu processo produtivo, decorrendo daí a essencialidade da sua remoção até o estabelecimento onde ocorrerá a conclusão processo produtivo.

Desta forma, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, também neste ponto.

Do Recurso da Contribuinte

A temática relativa ao direito ao crédito para as contribuições PIS e COFINS advindo das operações de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte tem dividido este Colegiado.

Em julgamentos realizados no mês de fevereiro do corrente posicionei-me contrariamente ao reconhecimento de tal direito conforme Acórdãos 9303-014.682, 9303-014.683 e 9303-014.684.

A contribuinte possui como objeto social as atividades de importação, exportação, industrialização e comercialização de produtos químicos e orgânicos para a fertilização do solo, possuindo dois estabelecimentos industriais localizados no Município de Canoas/RS.

Analisando o caso dos presentes autos, verifico que a Recorrente está a pleitear o reconhecimento dos créditos relativos às despesas de frete de produtos acabados entre seus estabelecimentos da Recorrente com fundamento no art. 3º, II das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

Ao contrário do entendimento da Recorrente, o transporte de produtos acabados não constitui insumo do seu processo produtivo, razão pela qual não pode ser analisado perante o inciso II do art. 3º das leis regentes das contribuições sociais.

Com efeito, o direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, deveria ocorrer com supedâneo no permissivo legal contido no inciso IX, do art. 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, na hipótese de serem eles essenciais à atividade final de venda de suas mercadorias, podendo ser enquadrados como despesa de frete na operação de venda.

Por tais razões, caso se considerasse que os fretes de transferência de produtos acabados constituem etapa essencial à atividade da empresa, a interpretação a ser adotada deveria ser aquela que tenha por escopo privilegiar a não cumulatividade, ou seja, dever-se-ia conceder o direito ao crédito referente as despesas com fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços.

Entretanto, esta matéria foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp n.º 1.147.902, cuja ementa cabe trazer à colação:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.
3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.
4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.
5. Recurso Especial não provido. (REsp n. 1.147.902/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/3/2010, DJe de 6/4/2010.)

A partir do entendimento consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça o direito ao crédito relativo ao frete de produtos acabados somente pode ser reconhecido quando decorrente de operações de venda, e na hipótese de ter ele sido suportado pelo vendedor, salvo na hipótese de imposição legal de frete especializado do produto acabado.

No caso dos presentes autos não foram acostados quaisquer documentos que pudesse dar suporte à hipótese de se tratar de frete decorrente de operação de venda por ela suportado.

Com base neste fundamentos, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

Dispositivo

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer os Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pela Contribuinte. No mérito, voto por negar provimento a ambos.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Freitas Costa

Fl. 11 do Acórdão n.º 9303-015.242 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 11065.902096/2014-18