



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11080.721164/2013-71</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-015.338 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTES</b>	FAZENDA NACIONAL E SLC ALIMENTOS LTDA  SLC ALIMENTOS LTDA

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

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. GASTOS COM PALLETS PARA PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets para proteção e transporte dos produtos alimentícios, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no 99 do Regimento Interno fixado pela Portaria nº 1.634/2023.

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.

#### NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que as situações enfrentadas no paradigma e no recorrido apresentam diferenças substanciais.

#### ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-015.336, de 12 de junho de 2024, prolatado no julgamento do processo 11080.720553/2013-89, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Gilson Macedo Rosenburg Filho, Vinicius Guimarães, Rosaldo Trevisan, Tatiana Josefovitz Belísario, Semíramis de Oliveira Duro, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Liziane Angelotti Meira (Presidente)

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigmático.

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e por SLC Alimentos S.A. contra Acórdãos assim mencionados:

Acórdão

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: (...)

PIS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas de controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa e despesas com pallets.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não gera créditos de PIS/Cofins, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto as Despesas com movimentação/transferência de mercadorias, Frete entre estabelecimentos de material administrativo, Aluguel de contendores de entulho/resíduos, Aluguéis de veículos e despesas com taxi executivo, Aluguel de guinchos para montagem de máquinas e equipamentos, relativos a montagem da usina. Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso quanto as despesas relativas ao controle de pragas, Despesas com paletes por exigência do MAPA para armazenagem, e Aluguel de guinchos para montagem de máquinas e equipamentos, relativos a produção do arroz e correção pela taxa SELIC, com decisão judicial transitada em julgado. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso quanto ao frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Mara Cristina Sifuentes. E por voto de qualidade,

negar provimento ao recurso quanto ao Frete entre estabelecimentos de produtos acabados, vencidos os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias (relatora), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e João Paulo Mendes Neto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, que também manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Acórdão

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: (...)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO ENTRE O DISPOSITIVO DO ACÓRDÃO PUBLICADO EM ATA E O TEOR DO VOTO. EFEITOS INFRINGENTES.

Tendo sido detectada divergência entre o teor do voto e os termos indicados no dispositivo da ementa publicado em ata, cabe o acolhimento dos embargos com efeitos infringentes para sanar a contradição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração com efeitos infringentes para que o dispositivo da ementa passe a ter a seguinte redação: “Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto as Despesas com movimentação/transferência de mercadorias, Frete entre estabelecimentos de material administrativo, Aluguel de contendores de entulho/resíduos, Aluguéis de veículos e despesas com taxi executivo, Aluguel de guinchos para montagem de máquinas e equipamentos. Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso quanto as despesas relativas ao controle de pragas, Despesas com paletes por exigência do MAPA para armazenagem e correção pela taxa SELIC, com decisão judicial transitada em julgado. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso quanto ao frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Mara Cristina Sifuentes. E, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto ao frete entre estabelecimentos de produtos acabados, vencidos os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias (relatora), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e João Paulo Mendes Neto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, que também manifestou intenção de apresentar declaração de voto”.

Trata-se de processo em que se discute pedido de ressarcimento/compensação (PER/Dcomp), relativo ao saldo credor de PIS-PASEP/COFINS, não-cumulativo, oriundo de operações não tributadas no mercado interno e de receitas de exportação.

## Do Recurso da Fazenda Nacional

Alega a Fazenda Nacional haver divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto ao direito creditório nas contribuições PIS e COFINS não cumulativas em relação (i) aos gastos com controle de pragas, indicando como paradigmas os Acórdãos nº 9303-006.344 e nº 9303-002.659; (ii) aos dispêndios com pallets, indicando como paradigmas os acórdãos nº 9303-009.312 e nº 9303-009.308; (iii) aos fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, indicando como paradigmas os Acórdãos nº 9303-005.154 e nº 9303-009.754; e (iv) à necessidade de diligência, indicando como paradigma a Resolução nº 3302-000.959.

O recurso foi parcialmente admitido pelo Despacho de Admissibilidade, tendo seguimento apenas quanto à matéria **(iii) fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa**.

Contra esta decisão foi interposto Agravo, tendo sido ela parcialmente acolhido para dar seguimento à matéria **(ii) dispêndios com pallets** pelo Despacho em Agravo.

No mérito quanto às matérias admitidas, a Fazenda Nacional destaca, em síntese, que:

- a não cumulatividade deve estar atrelada à materialidade do tributo, na medida em que o pressuposto de fato da exação, constitucionalmente definido, é que deve condicionar todos os demais mecanismos legais referentes a ela;
- 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;
- é inadequado entender por insumo os gastos com pallets;
- 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 ausência de tributação sobre os insumos;
- as despesas com fretes na aquisição de insumos desonerados não dão direito ao creditamento das referidas contribuições, uma vez que não há previsão legal que permita tal creditamento, sendo meros custos do contribuinte;
- se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima, como o frete ou seguro, pois a natureza da tributação incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal.

Em contrarrazões a Contribuinte requer o não conhecimento do Recurso e, no mérito, seja ele improvido, destacando que:

- o fato da ora Recorrida ter adquirido bens sujeitos à alíquota zero e bens com suspensão de PIS e COFINS não implica em qualquer consequência na apuração do creditamento das despesas incorridas nas operações de fretes de compras, uma vez que as operações de transporte são operações distintas e independentes das operações de aquisição de arroz, são tributadas pelas Contribuições do PIS e da COFINS e as despesas decorrentes dos fretes são suportadas integralmente pela ora Recorrente;
- a vedação do art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, só seria aplicável ao caso, se na aquisição dos insumos sujeitos às Contribuições ao PIS e COFINS à alíquota zero, se o frete fosse arcado pelo vendedor;
- a prestação de serviço de transporte é tributada pelo PIS e pela COFINS e, por corolário lógico, gera direito ao creditalento das despesas incorridas com os fretes desses insumos;
- a utilização dos pallets como forma de garantir a segurança e integridade dos produtos finais a serem comercializados é essencial para o desenvolvimento das atividades da Contribuinte, caracterizando-se como insumo e, portanto, legitimando o direito ao crédito em relação às despesas com este item;
- as despesas de aluguéis de paletes são essenciais para a armazenagem do arroz, essenciais para a armazenagem do produto objeto da produção e comercialização, que constituem as atividades econômicas da Recorrente na realização de seu objeto social;
- a Contribuinte tem como atividade econômica precípua a industrialização, a comercialização, a exportação e importação de cereais e sementes, em especial o arroz;
- a Recorrente utiliza serviços de armazenagem, que inclui todas as despesas necessárias para esse fim, como o aluguel de paletes para o acondicionamento dos produtos, objetivando a segurança e a integridade das mercadorias.

#### **Do Recurso da Contribuinte**

Alega a Recorrente haver divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto ao direito creditório relativo (i) à transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da empresa, indicando como paradigma o Acórdão n.º 3201-006.592; (ii) ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, indicando como paradigma os Acórdãos n.º 9303-005.116 e n.º 9303-009.981; (iii) às despesas de aluguéis de veículos, indicando como paradigma o Acórdão n.º 3201-004.269; (iv) às despesas com aluguel de contentores de

entulhos e resíduos, indicando como paradigma o Acórdão n.º 9303-007.781; e (v) despesas com aluguéis de guinchos, indicando como paradigma o Acórdão n.º 3302-002.855.

O recurso foi parcialmente admitido pelo Despacho de Admissibilidade, tendo seguimento apenas quanto às matérias **(i) à transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da empresa; (ii) ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa; e (v) despesas com aluguéis de guinchos.**

Contra esta decisão foi interposto Agravo, tendo ele sido rejeitado.

No mérito, quanto às matérias admitidas, a Contribuinte destaca, em síntese, que:

- é essencial o transporte da matéria-prima – Arroz – para os seus silos, tendo em vista que tais despesas são fundamentais para a atividade de prestação de serviço de secagem e armazenagem de arroz realizada pela Recorrente;
- este Colegiado, ao enfrentar situação idêntica, também em relação ao dispêndio com fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, contudo, possibilitando a constituição de créditos de PIS/COFINS, considerando a essencialidade à atividade da SLC ALIMENTOS LTDA – Acórdão n.º 9303-005.116;
- as despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa se constitui como parte da "operação de venda";
- o valor do dispêndio com tal frete constitui como parte da "operação de venda", razão pela qual, nos termos do artigo 3º, inciso IX, da Lei n.º 10.637/2002 e Lei n.º 10.833/2003, impõe-se a possibilidade de apuração de créditos de PIS/COFINS, bem como considera-se como essencial à atividade da ora Recorrente, em decorrência da necessidade de comercialização;
- que se vê obrigada a transferir seus produtos para centros de distribuição de sua propriedade, a fim de obter melhores resultados, visto que devido às exigências do mercado, em não havendo estes centros para estocagem, tornar-se-ia inviável a venda de seus produtos para compradores das Regiões Sudeste, Centro-Oeste, Norte e Nordeste do País, bem como para as exportações de suas mercadorias;
- os fretes de produtos acabados são considerados essenciais para sua atividade de comercialização;
- que guinchos locados foram aplicados diretamente no seu processo industrial de forma essencial para a persecução da atividade fim da empresa;
- que os guinchos objeto da locação em questão foram em empregados para propiciar o funcionamento da usina de beneficiamento e da termoelétrica que gera energia necessária para a planta, estando, portanto, não só vinculada diretamente à atividade da empresa, como ao próprio processo produtivo;

- as despesas com aluguéis de guinchos utilizados nas atividades da empresa, independente da atividade onde o equipamento foi empregado, conferem direito a crédito nos termos do artigo 3º, inciso IV, da Lei n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003;
- o inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, não impõe qualquer restrição para a apuração de créditos tão somente em relação aos equipamentos empregados no processo produtivo, mas sim, abrange, também equipamentos empregados para viabilizar o desenvolvimento da atividade fim da empresa.

Em contrarrazões a Fazenda Nacional requer não seja admitido o Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, seja ele improvido o recurso interposto pelo Contribuinte, destacando que:

- não cumulatividade deve estar atrelada à materialidade do tributo, na medida em que o pressuposto de fato da exação, constitucionalmente definido, é que deve condicionar todos os demais mecanismos legais referentes a ela;
- quando se fala em não-cumulatividade do PIS e da COFINS, ela deve estar relacionada com os custos incorridos pelo contribuinte para realizar a sua atividade fim, ou seja, os negócios jurídicos capazes de gerar a sua receita operacional – fato gerador e base de cálculo do PIS e da COFINS;
- 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;
- apresenta-se adequada a glosa do crédito sobre transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da empresa; frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa; e despesas com aluguéis de guinchos, por serem claramente secundários ao processo produtivo.

É o relatório.

**VOTO**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

***Do Recurso da Fazenda Nacional******Do conhecimento***

O recurso especial de divergência interposto é tempestivo, porém devem ser analisados os demais requisitos de admissibilidade diante dos argumentos apresentados pela Contribuinte em sede de contrarrazões quanto à ausência de (a) comprovação da divergência jurisprudencial referente ao conceito de insumo, especificadamente no Acórdão paradigma 9303-005.154; e (b) similitude entre a decisão recorrida e o Acórdão paradigma 9303-009.754.

Quanto ao tema **fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa**, foram indicados como paradigmas os Acórdãos n.º 9303-005.154 (que se refere à mesma contribuinte, SLC Alimentos S/A.) e n.º 9303-009.754, cujas ementas dispõem, *verbis*:

**Acórdão n.º 9303-005.154**

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

**Acórdão n.º 9303-009.754**

CUSTOS. FRETES. AQUISIÇÕES. INSUMOS DESONERADOS (ALÍQUOTA ZERO/SUSPENSÃO). CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos tributados à alíquota zero e/ ou com suspensão da contribuição é

expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para o PIS e COFINS.

O acórdão recorrido trata expressamente do tema, consignando em seu voto condutor:

Ora, entendo que assiste razão à empresa. Caso o frete fosse arcado pelo fornecedor e, portanto, fizesse parte do preço de venda, estaria correta a conclusão da fiscalização. Todavia, provado que tal despesa foi suportada pela recorrente, e tendo a mesma sido objeto de tributação, não se pode restringir o direito a crédito, sob pena de comprometer a vigência do princípio da não-cumulatividade. Se, em casos normais, o frete sobre a aquisição de insumos custeado pela empresa é passível de crédito, não há motivação para que seja tratado de forma diversa nos casos da matéria-prima não ser tributada, visto que a despesa e seu tratamento tributário não apresentam diferenças.

Assim, entendo que a decisão de piso mereça ser reformada para que o direito ao crédito sobre os fretes de matéria-prima, independente do regime de tributação imposto a estas, seja reconhecido.

Destaque-se que a ata do julgamento consignou expressamente o resultado do julgamento em relação a tal tema da seguinte forma: “*Por maioria de votos, dar provimento ao recurso quanto ao frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Mara Cristina Sifuentes*”. (destacamos)

A divergência jurisprudencial é clara como o cristal, razão pela qual conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional neste tema.

Quanto ao tema **dispêndios com pallets**, a Fazenda Nacional indicou como paradigmas os acórdãos n.º 9303-009.312 e n.º 9303-009.308.

Sobre o tema, estabelece o acórdão recorrido às fls. 1.178:

No caso dos autos, a recorrente traz explicação clara de que os pallets não tem como única ou primordial função facilitar a movimentação da carga já embalada, mas de impedir o contato do produto final com o solo e, assim, evitar problemas de umidade, bolor e contaminações por insetos. Ademais, a utilização de pallets ou artefatos similares seria uma exigência do próprio MAPA, por meio da Portaria n. 269/88, motivo pelo qual restaria atendido o critério da essencialidade.

Assim, avaliando o caso concreto e havendo sido comprovado pela recorrente a necessidade da utilização dos pallets como forma de garantir a segurança e integridade dos produtos finais a serem comercializados, conforme disposto em norma técnica obrigatória, entendo que a glosa referente a este item deve ser revertida, reconhecendo-se o direito ao crédito.

O resultado do julgamento quanto ao tema foi assim consignado em ata:

Acordam os membros do colegiado, (...) **Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso quanto as despesas relativas ao controle de pragas, Despesas com paletes** por exigência do MAPA para armazenagem armazenagem, e Aluguel de guinchos para montagem de máquinas e equipamentos, relativos a produção do arroz e correção pela taxa SELIC, com decisão judicial transitada em julgado.

Dispõem os acórdãos paradigmáticos quanto ao tema:

Acórdão nº 9303-009.312

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. PALLETS.

Não podem ser considerados insumos as embalagens para transporte de mercadorias acabadas, tais como pallets.

Acórdão nº 9303-009.308

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. PALLETS.

Não podem ser considerados insumos as embalagens para transporte de mercadorias acabadas, tais como pallets.

É cediço que o acórdão recorrido considera os pallets empregados da indústria alimentícia como insumos, em razão das exigências dos órgãos de controle, enquanto os paradigmas rejeitam essa interpretação, inadmitindo a tomada de crédito sobre pallets em qualquer hipótese.

Desta forma, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional neste tema.

### ***Do mérito***

As matérias admitidas para a análise por este Colegiado restringem-se ao direito a créditos nos dispêndios com: (i) fretes de aquisição de produtos com alíquota zero ou com suspensão; e (ii) pallets.

Quanto às matérias trazidas à análise:

#### **(i) Direito a crédito sobre os gastos com fretes de aquisição de produtos com alíquota zero ou com suspensão**

Sustenta a Fazenda Nacional que não há direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima quando os insumos são adquiridos à alíquota zero. Conforme o seu entendimento, em não havendo tributação sobre os insumos, não há que se falar em direito de desconto de crédito da contribuição, e, por consequência, não pode ele haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima, como o frete ou seguro, pois a natureza da tributação incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal.

Alega a Contribuinte que a prestação de serviço de frete independe da tributação do produto transportado, em razão do frete ser um serviço tributado e suportado pelo seu tomador de serviço, sem o qual não poderia dar continuidade à sua produção, razão pela qual deve ser reconhecido o direito ao creditamento dos valores pagos com tal serviço.

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

Cumpre 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 da decisão 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) Direito a crédito sobre os dispêndios com *pallets***

Este Colegiado possui consolidada posição quanto à possibilidade de crédito dos valores relativos aos gastos com *pallets* essenciais para a manutenção da integridade dos alimentos transportados.

A propósito, veja-se o Acórdão n.º 9303-014.369, da relatoria do I. Conselheiro Rosaldo Trevisan, abordando a mesma matéria e materiais do presente caso, assim ementado quanto ao assunto em tela:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITOS. GASTOS COM PALLETS, PARA PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets para proteção e transporte dos produtos alimentícios, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II do seu Regimento Interno.

Do voto do Relator destaco a seguinte passagem, cujas razões de decidir adoto como se minhas fossem:

“Os *pallets* são, assim, material necessário ao transporte de produtos, preservando suas características e evitando contato com o solo ou

contaminação dos alimentos. Não se debate, nas glosas ou no presente processo, a ativação ou não de tais *pallets*, que, aparentemente, pelas justificativas apresentadas, acompanham as mercadorias transportadas, em operações internas e de venda.” (destaques do original)

No mesmo sentido foi entendimento deste Colegiado no Acórdão n.º 9303-014.053, da relatoria do i. Conselheiro Vinícius Guimarães, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2010

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com materiais de embalagens para proteção e conservação da integridade de produto alimentícios durante o transporte enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais não cumulativas.

Forte nestas razões nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional neste tópico.

#### ***Do Recurso da Contribuinte***

#### ***Do conhecimento***

O recurso especial de divergência interposto é tempestivo, e deve ter sua admissibilidade analisada de forma pormenorizada quanto aos temas.

O Despacho de Admissibilidade admitiu o Recurso Especial da Contribuinte em três temas: (i) à transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da empresa; (ii) ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa; e (iii) despesas com alugueis de guinchos.

#### **(i) Transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da empresa**

Ao analisar detidamente o tema “transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da empresa” verifica-se tratar-se, em verdade, de frete pretérito, ou seja, referente à prestação de serviços de terceiros no transporte de arroz adquirido pela Recorrente para os seus silos.

A Recorrente reconhece em sua peça recursal (fls. 1.353) que o frete ora tratado é referente à *“movimentação do arroz em casca para os silos localizados em seus depósitos é realizada à título de prestação de serviço a terceiros, atividade apartada de seu processo produtivo e que é remunerada separadamente”*. (destacamos)

Quanto à atividade desenvolvida e o frete cujo direito a crédito pleiteia, esclarece a Recorrente às fls. 530:

Como já mencionado, a ora Recorrente tem como atividade econômica precípua a industrialização, a comercialização, a exportação e a importação de produtos de alimentação, principalmente o arroz.

Na sua atividade econômica, a ora Recorrente presta serviços de armazenamento do arroz “verde” em silos, bem como de secagem do arroz em casca ao produtor. Na quase totalidade das vezes, após a prestação desses serviços, o produtor negocia a venda do arroz em casca à própria Recorrente, visto que o produto já está armazenado nos silos da empresa.

Nessas aquisições, a ora Recorrente credita-se das despesas de fretes no transporte desse arroz para os seus silos, ou seja, de uma despesa que acabou se tornando um frete na aquisição do arroz em casca e, como tal, passa a fazer parte do custo do seu processo produtivo.

Portanto, resta claro que se trata de frete pretérito, que era referente a prestação de serviços a terceiros, posteriormente convertida em aquisição. Não existe nenhuma locomoção de matéria-prima entre estabelecimentos da empresa, durante o processo produtivo, no caso.

Ademais, o paradigma colacionado (Acórdão 3201-006.592) trata de caso substancialmente diferente (fretes e carretos de empresa transportadora contratados junto a terceiros para reforço da frota), não havendo qualquer

similitude fática apta a contrapor o juridicamente decidido, de forma unânime, no acórdão recorrido

Com estes fundamentos, face à ausência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o paradigma, não conheço do Recurso Especial da Contribuinte neste tema.

**(ii) Frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa**

Quanto ao presente tema, a divergência de interpretação jurisprudencial transparece patente a partir da simples análise das ementas dos acórdãos paragonados:

Acórdão recorrido:

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.**

**Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não gera créditos de PIS/Cofins, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.**

Acórdão Paradigma n.º 9303-005.116:

**CRÉDITO. FRETE 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, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 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.

Acórdão Paradigma n.º 9303-009.981:

**COFINS. 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.** Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

Portanto, conheço do Recurso Especial da Contribuinte neste tema.

### **(iii) Despesas com aluguéis de guinchos**

Quanto ao tema, não se verifica qualquer semelhança fática entre o acórdão recorrido e aquele indicado como paradigma, qual seja, o Acórdão n.º 3302-002.855.

Ao negar o pleito de reconhecimento de direito creditório nas despesas com aluguéis de guinchos, consignou o voto condutor:

**“Quanto aos guinchos utilizados para a termoelétrica construída pela empresa, entendo que a questão mereça ainda mais cuidado. Isto porque, deve-se verificar o propósito da obra e quais linhas produtivas a mesma abastece, a fim de que se evite permitir o crédito sobre despesas não relacionadas a produção ora avaliada, ainda que não tenham sido apresentados muitos esclarecimentos nos autos.**

**No entanto, o ponto central quanto as despesas descritas nesse item, ainda que legítimas, é que essas foram pleiteadas e registradas de forma equivocada, o que inviabiliza a homologação pleiteada.** Isto porque a recorrente defende seu direito ao crédito com base no **inciso VI do art. 3º da Lei 10.833/03**, enquanto despesas relativas a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa” (grifo nosso).

**Avaliando as despesas em questão, verifica-se que não se trata de aluguel de máquina/equipamento a ser utilizado no processo produtivo em si, tal**

**qual dispõe o inciso em questão**, mas de guincho que será utilizado para que tais máquinas/equipamentos sejam devidamente instalados e utilizados. Ou seja, **trata de despesa com obras e montagem da fábrica, o que não é abarcada por este inciso** e sequer pode ser creditada de forma direta e em parcela única.

Diante disso, verifica-se que **tais despesas não estão relacionadas com processo produtivo** em si, mas com a instalação e montagem do ativo imobilizado, motivo pelo qual verifica-se que o as despesas foram contabilizadas e creditadas de forma equivocada pela recorrente, o que enseja a manutenção da glosa.” (destacamos)

Frise-se que a decisão recorrida foi unânime quanto ao tema.

Já no paradigma indicado (Acórdão n.º 3302-002.855) o Contribuinte solicita o direito ao crédito com fundamento na sua vinculação ao processo produtivo:

#### “SERVIÇOS DE GUINCHO

- **no exercício de suas atividades produtivas**, a empresa, não raras vezes, se sujeita à **aquisição de serviços de guincho**, sendo tais serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País e dão direito a crédito calculado sobre as respectivas aquisições, já que são **utilizados como insumos**, nos termos da IN SRF nº 404, de 2004. Também se caracterizam como custos que são arcados pela empresa para o envio de suas mercadorias para o exterior e logística;
- a decorrência destes custos é o **direito ao respectivo crédito, com base na regra do inciso II do § 3º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003**, que reproduz;” (destacamos)

Entretanto, o provimento fundamentou-se em enquadramento diverso daquele pretendido pelo contribuinte, conforme se percebe de excerto do voto condutor:

Com relação às **despesas com aluguel ou serviço de guincho usado para carregar caminhões com os produtos fabricados pela recorrente**, entendo que tem razão a recorrente porque **a legislação autoriza o crédito deste tipo custo**, independente da atividade onde o equipamento foi empregado, **conforme expressamente determina o inciso IV do art. 3º da Lei nº10.833/03**, (...) Portanto, a **condição para o creditamento é que o**

**equipamento alugado seja utilizado “nas atividades da empresa” (no plural) e não na atividade industrial da empresa”. (destacamos)**

Na hipótese do paradigma, cumpre frisar que o colegiado não apreciou aluguel de guinchos para utilização no ativo imobilizado, e que houve manifestação sobre pedido fundado no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições em comento (como insumo), tendo o pedido sido reenquadrado pelo relator para inciso diverso, o que culminou no entendimento interpretado pelo despacho de admissibilidade como divergente do acórdão recorrido.

Diante dos dois julgados apresentados (acórdão recorrido e paradigma), não tenho convicção de que se um dos colegiados estivesse a analisar a situação apresentada pelo outro haveria, de fato, divergência. A nosso ver, parece existir divergência apenas em tese generalizante levantada pelo relator do paradigma, que extrapola o teor do caso concreto julgado por aquele colegiado.

Com estes fundamentos, não conheço do Recurso Especial quanto ao tema.

### ***Do mérito***

No mérito, sorte não assiste à Recorrente quanto ao tema admitido, qual seja, o direito ao crédito das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

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 nº 10.637/2002 e nº 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 permitido legal contido no inciso IX, do art. 3º, das Leis nº 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 nº 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 nesteS fundamentos, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

Pelo exposto, admito e conheço o Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, voto por negar-lhe provimento; conheço parcialmente o Recurso Especial da Contribuinte, e, no mérito, voto por negar-lhe provimento na parte conhecida.

## Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e negar-lhe provimento; e em conhecer em parte do

Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, e negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora