



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.917953/2011-43
ACÓRDÃO	3402-012.714 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE, OMISSÃO OU CONTRADIÇÃO.

Estando presentes os pressupostos regimentais e o vício de omissão na decisão embargada, devem ser acolhidos os Embargos de Declaração.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

ACÓRDÃO

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, saneando o vício de omissão apontado, reverter a glosa sobre fretes de produtos inacabados, devendo as razões expostas neste Acórdão integrarem o Acórdão embargado, que deverá ainda contar com a seguinte ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008 CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE As despesas

com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Leonardo Honório dos Santos, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausentes a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e o conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves.

RELATÓRIO

A Contribuinte interpôs Embargos de Declaração contra **Acórdão nº 3402-009.674**, proferido em sessão de julgamento realizada em 25/07/2023, cuja ementa reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.

Não sendo o ato lavrado por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, descabida alegação de nulidade.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.

À luz da interpretação fixada pelo STJ no RESP nº 1.221.170, o enquadramento de um bem como insumo, no âmbito da legislação do PIS e da COFINS, deve ser aferido segundo os critérios da essencialidade e da relevância em relação ao processo produtivo, sendo ilegal o conceito de insumo estabelecido nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal.

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

A sistemática de tributação não cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, permite o desconto de créditos vinculados a despesas com frete, porém exclusivamente referente às operações de venda, não contemplando os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou (não podendo mais ser caracterizado como insumo) e a operação de venda ainda não ocorreu, sendo

tais movimentações de mercadorias realizadas apenas para atender a necessidades logísticas ou comerciais.

PIS E COFINS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

O crédito presumido de ICMS configura incentivo governamental voltado à redução de custos, com vistas aos interesses econômicos e sociais dos estados-membros da Federação, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não caracteriza hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

CRÉDITOS DE PIS/COFINS. RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. AFASTAMENTO DA SÚMULA CARF Nº 125. DECISÃO JUDICIAL. APLICAÇÃO.

Segundo a Súmula CARF n. 125, por expressa vedação legal, não incide atualização monetária sobre créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10. 833, de 2003. Entretanto, o contribuinte sendo portador de decisão judicial que lhe garante a referida atualização monetária, esta deve ser observada pela Administração Pública, afastando o enunciado sumular do CARF em sentido contrário.

O dispositivo do acórdão embargado foi proferido com a seguinte redação:

Acordam os membros do colegiado em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma:

(i) por maioria de votos: (i.1) para manter a glosa de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Vencidas as Conselheiras Thais de Laurentiis Galkowicz (relatora), Cynthia Elena de Campos e Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares;

(i.2) para dar provimento ao recurso para não admitir o Crédito presumido de ICMS como receita tributável. Vencidos os Lázaro Antonio Souza Soares, Marcos Antônio Borges (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo. (ii) por unanimidade de votos reconhecer o direito à correção monetária dos pedidos de ressarcimento de créditos de PIS/COFINS pela taxa Selic, contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, que é de 360 dias (art. 24 da Lei n. 11.457/2007). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Através do r. Despacho de Admissibilidade foi dado seguimento aos Embargos para que o colegiado aprecie o vício de omissão quanto aos Fretes de Produtos Inacabados.

Após, o recurso foi encaminhado para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Como demonstrado em Despacho de Admissibilidade, o Acórdão de Recurso Voluntário foi cientificado à contribuinte em 06/02/2023, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à fl. 327, e os Embargos foram apresentados em 10/02/2023, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada à fl. 330.

Portanto, os Embargos de Declaração são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

2. Da Omissão apontada pela Embargante

Alega a Embargante a omissão da decisão embargada no que tange aos fretes de produtos inacabados. Reproduzem-se excertos dos Embargos (fl. 333):

Ainda, fora objeto do recurso voluntário da Empresa Embargante o pedido de reversão da glosa com relação aos créditos de fretes de produtos acabados e inacabados, sendo que o acórdão embargado analisou apenas os créditos relacionados a transferência de produtos acabados, mantendo a glosa sobre estes:

[...]

Portanto, o acórdão embargado não se manifestou sobre a possibilidade de tomada de créditos sobre fretes relativos a produtos inacabados.

Como observado em Despacho de Admissibilidade, a matéria não foi tratada no acórdão embargado, uma vez que o voto vencido permitiu o crédito sobre “matéria-prima” e “embalagens”, o que pode gerar confusão se tais expressões abrangem ou não os produtos em elaboração.

Diante da evidente omissão apontada, passo à análise da matéria referente ao direito creditório sobre os fretes de produtos inacabados.

Alega a Recorrente que tem direito ao creditamento destas despesas é legal, pois estas transferências fazem parte do seu processo produtivo, sendo essenciais e relevantes, já que a grande maioria dos fretes de transferência praticados pela Empresa Embargante são.

A defesa esclarece que sua produção ocorre de forma sob demanda, isto é, de acordo com os pedidos previamente realizados por seus clientes. Dessa forma, os produtos, após sua finalização, são encaminhados diretamente aos destinatários, sem armazenamento

intermediário. Para tanto, a carga é acondicionada diretamente no caminhão, considerando que cada carregamento envolve grandes volumes (toneladas de fertilizantes), com necessidades específicas de transporte e conservação.

A produção de fertilizantes envolve uma cadeia produtiva complexa e contínua, desde a aquisição das matérias-primas até a entrega do produto final ao consumidor. Nesse cenário, as transferências entre unidades — envolvendo matérias-primas, produtos intermediários e, em alguns casos, produtos passíveis de comercialização — são essenciais à manutenção do fluxo produtivo.

A Recorrente sustenta que os fretes de transferência são parte integrante do seu sistema produtivo, sendo contratados para viabilizar a movimentação interna de insumos e produtos em diferentes estágios de elaboração. Defende, assim, o direito ao crédito correspondente, com fundamento no critério da essencialidade.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os gastos com frete por prestação de serviços de transporte de insumos, incluindo os produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte propiciam a dedução de crédito como insumo de produção/industrialização de bens destinados à venda, nos termos do artigo 3º, II da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

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, [...]; (grifos não originais)

Os fretes em referência são essenciais e relevantes para a atividade da empresa Recorrente, uma vez que estão vinculados às etapas de industrialização do produto e seu objeto social e, com isso, podem ser inseridos no conceito de insumos em razão da essencialidade ao processo produtivo, nos moldes definidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

Para o fim de identificar a essencialidade e relevância de tais insumos, destaco a identificação apontada pela Eminente Ministra Regina Helena Costa em seu r. voto:

Demarcadas tais premissas, tem-se 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.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva** (v.g., o papel da água na

fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência. (sem destaques no texto original)

E como já citado em Item 2.1 deste voto, os itens 14 a 17 da NOTA SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, expõe que deve ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade produtiva, adotando o “teste de subtração”, ou seja, quando retirado do processo produtivo, implique na impossibilidade da realização ou comprometa a consecução da atividade-fim da empresa.

A Recorrente tem como atividade principal a fabricação de adubos e fertilizantes, exceto organo-minerais (CNAE 20.13-4-02).

Adotando o conceito de insumo para aproveitamento de créditos de PIS e COFINS definido pelo STJ, conclui-se que os fretes realizados para transferência de produtos acabados entre as unidades da Recorrente são serviços intrínsecos à sua atividade econômica, tratando-se, portanto, de insumos para aproveitamento de créditos da contribuição para o PIS, permitidos pelo artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.637/2002.

Neste sentido já decidiu este Tribunal Administrativo em processos da mesma Contribuinte, a exemplo do v. Acórdão nº 3302-007.270, de relatoria do Ilustre Conselheiro Raphael Madeira Abad, proferido no Processo Administrativo Fiscal nº 11080.907193/201590, cuja Ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. 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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITO DE PIS.

Os custos com os serviços de transporte intercompany de matérias-primas, produtos intermediário e produtos acabados, com os serviços realizados nos navios e nos portos tendentes a retirar as mercadorias dos porões e destiná-las à empresa, bem como os valores dispendidos com aluguéis de imóveis, máquinas e caminhões utilizados na indústria, aquisição de embalagem, aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI), movimentação de materiais,

armazenagem e tratamento de resíduos geram créditos de PIS quando demonstrado que são essenciais e relevantes para a atividade do contribuinte.

No mesmo sentido se posiciona a Câmara Superior, a exemplo dos acórdãos abaixo citados:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.

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

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. **(Acórdão nº 9303-008.058)**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

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, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. **(Acórdão nº 9303-007.283).**

Portanto, assiste razão à Recorrente, devendo ser afastada a glosa em análise.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e acolho os Embargos de Declaração, para sanar o vício de omissão, o que faço para reverter a glosa sobre fretes de produtos inacabados.

Para tanto, a ementa abaixo deverá integrar a decisão recorrida:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos