



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 11686.000358/2008-52  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-007.842 – 3ª Turma  
**Sessão de** 22 de janeiro de 2019  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
YARA BRASIL FERTILIZANTES S.A.  
**Interessado** YARA BRASIL FERTILIZANTES S.A.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 31/07/2006 a 30/09/2006

**NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE FÁTICA.**

Não se conhece do Recurso Especial quando as situações fáticas consideradas nos acórdãos indicados como paradigmas são distintas da situação tratada no acórdão recorrido, não se prestando os arestos referenciados, por conseguinte, à demonstração de dissenso jurisprudencial.

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

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que conheceram parcialmente do recurso somente em relação aos créditos de fretes na transferência de produtos acabados e, no mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

## **Relatório**

Tratam-se de Recursos Especiais de Divergência interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra o acórdão nº 3403-01.563, de 25 de abril de 2012 (fls. 337 a 345 do processo eletrônico), proferido Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem no pedido de ressarcimento, por meio do qual o Contribuinte intenta receber o saldo credor acumulado da contribuição ao PIS calculada pelo regime da não cumulatividade, relativamente ao terceiro trimestre de

2006, em virtude da percepção de receitas tributadas à alíquota zero, conforme asseguram os artigos 17, da Lei nº 11.033/04 e 16, da Lei nº 11.116/05.

Ao término do procedimento fiscal instaurado para a confirmação da existência e das dimensões do direito vindicado, a autoridade encarregada preparou relatório no qual conclui pela procedência apenas parcial da pretensão, em razão das seguintes irregularidades:

- no trimestre considerado, o Contribuinte teria transferido onerosamente a terceiros créditos de ICMS acumulados em sua escrita fiscal sem, em contrapartida, expor à tributação os ingressos recebidos sob os respectivos negócios;

- o Contribuinte apropriara créditos sobre os dispêndios incorridos com a contratação de frete entre estabelecimentos da própria empresa, em desacordo com o artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03, segundo o qual apenas o frete pago na operação de venda proporciona semelhante direito ao contribuinte.

Inconformado com o despacho decisório, o Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, negando, em primeiro lugar, ter praticado as transferências de direitos creditórios do ICMS de que lhe acusa a auditoria fiscal. Colacionando aos autos cópia de contrato celebrado com a Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, afirmou, sim, ser beneficiário de incentivo fiscal estadual consistente em crédito presumido equivalente a 75% do montante do imposto incidente sobre as operações interestaduais envolvendo fertilizantes de fabricação própria. Sustentou, também, que o subsídio em questão não tem natureza de receita e, por conseguinte, que sobre ele inexistente obrigação de calcular e de recolher a contribuição em causa.

Alegou ainda o Contribuinte – trazendo aos autos planilha demonstrativa – que as remessas que realiza entre seus diversos estabelecimentos País afora, envolvem uma pequena monta de produtos acabados (cerca de 5%) e uma grande parcela de itens semielaborados, cujo processo industrial é concluído na unidade de destino. Daí que, prossegue, o frete contratado no primeiro caso seria equiparável ao frete na operação de

venda, enquanto que, na segunda hipótese, o preço do frete integraria o próprio custo de produção do bem em fabricação, a ponto de qualificá-lo como insumo da atividade.

A DRJ em Porto Alegre/RS julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou recurso voluntário, o Colegiado por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a insubsistência das glosas efetuadas na origem com fundamento na não-sujeição ao tributo de valores supostamente auferidos em razão da cessão de saldos de ICMS a terceiros e, nesta parte, deferir o ressarcimento pretendido, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 31/07/2006 a 30/09/2006*

*RESSARCIMENTO DEFERIDO SOMENTE EM PARTE. ACRÉSCIMO À BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO DE VALORES NÃO ESPONTANEAMENTE OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO PELO SUJEITO PASSIVO. CONTEÚDO MATERIAL DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MOTIVOS DETERMINANTES E ÔNUS DA PROVA.*

*Situação em que, ao ensejo do pedido de ressarcimento, a auditoria tributária defere somente em parte o pleito por considerar que o sujeito passivo não expusera à tributação a totalidade dos valores integrantes da base de cálculo tributo. Caso em que, a glosa do crédito se origina de ato que reveste materialmente a função de lançamento ex officio, razão pela qual cabe à administração o ônus probatório acerca da afirmação. Pelo mesmo motivo, não pode a auditoria, constatando que o fundamento original da glosa não procede, pretender recusar o direito ao ressarcimento com fundamento diverso. Aplicação da teoria dos motivos determinantes.*

*INCENTIVO FISCAL. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO PIS.*

---

*O ICMS restituído ao contribuinte pela Unidade Federativa a título de incentivo fiscal não configura receita, razão pela qual não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS, mesmo sob a disciplina das Leis nºs 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03.*

*PIS. NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE.*

*A contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos do próprio contribuinte somente enseja a apropriação de crédito, na sistemática de apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, em se tratando do frete de produtos inacabados, caso em que o dispêndio consistirá de custo de produção e, pois, funcionará como “insumo” da atividade produtiva, nos termos do inciso II, do art. 3º das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.*

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 302 a 317) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso do contribuinte, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito as seguintes matérias: 1- quanto à alteração da fundamentação da glosa de crédito no pedido de ressarcimento; 2- quanto à incidência do PIS sobre as receitas referentes aos os créditos presumidos de ICMS.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, apresentou como paradigma os acórdãos de números 203-12.659 e 3302.00.900. A comprovação do julgado firmou-se pela juntada de cópias de inteiro teor dos acórdãos paradigmas, documento de fls. 318 a 335.

O exame de admissibilidade juntado nos autos às fls. 346 a 350, refere-se a outro processo, especificamente ao processo nº 11686.000362/2008-11 do mesmo Contribuinte. Neste caso foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional contra o acórdão nº 3403-002003. Apesar de tratar matéria idêntica, um dos acórdãos paradigma citado é diferente do apresentado neste processo (3302.00.903) Tem petição da Fazenda Nacional às fls. 352 manifestando estar ciente do despacho.

O Contribuinte opôs embargos de declaração às 364 a 371, sendo que estes foram rejeitados, conforme despacho de fls. 410 a 413.

O Contribuinte também interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 420 a 454) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso voluntário, as divergências suscitadas pelo Contribuinte dizem respeito às seguintes matérias: 1. Aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre fretes entre unidades da empresa de produtos acabados; 2. Aplicação do entendimento mais favorável ao contribuinte (art. 112 do CTN); 3. Realização de diligência e possibilidade de juntada de novos documentos e elaboração de laudo técnico.

Para comprovar a divergências jurisprudenciais suscitadas, o Contribuinte apresentou os seguintes acórdãos: 1. Quanto ao aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre fretes entre unidades da empresa de produtos acabados, foram indicados como paradigmas os acórdãos n.ºs. 3401-002.075 e 3402-003.148; 2. Quanto à aplicação do entendimento mais favorável ao contribuinte (art. 112 do CTN), foi indicado como paradigma o acórdão nº 3302-002.930; 3. Quanto à diligência e à possibilidade de juntada de novos documentos e elaboração de laudo técnico, foi indicado como paradigma o acórdão nº 3402-002.906. A comprovação do julgados firmou-se pela juntada de cópias de inteiro teor dos acórdãos paradigmas, documento de fls. 492 a 599

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido parcialmente, conforme despacho de fls. 635 a 644 sob o argumento que somente restou comprovada a divergência jurisprudencial somente em relação à primeira matéria, especificamente quanto ao aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre fretes entre unidades da empresa de produtos acabados.

O Contribuinte interpôs agravo às fls. 650 a 676, sendo que este foi admitido parcialmente (despacho de fls. 702 a 728) para dar seguimento ao recurso especial relativamente à possibilidade de apresentação de provas após a propositura do recurso em primeira instância administrativa; e rejeitado relativamente à aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN), prevalecendo, nesta parte, a negativa de seguimento ao recurso especial expressa pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 707 a 728, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório em síntese.

## **Voto**

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

### ***DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA***

#### ***Da Admissibilidade***

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando analisar o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

As matérias enfrentadas pela Recorrente em sede de apelo especial são referentes à:

- 1- quanto à alteração da fundamentação da glosa de crédito no pedido de ressarcimento;
- 2- quanto à incidência do PIS sobre as receitas referentes aos os créditos presumidos de ICMS.

Inicialmente esclareço que o primeiro tema (à alteração da fundamentação da glosa de crédito no pedido de ressarcimento), foi somente um dos fundamentos para se dar provimento ao Recurso Voluntario do Contribuinte.

Entendo que o fundamento principal, foi aplicar a tese de que incentivo fiscal do credito presumido (subvenção governamental) não constitui receita da pessoa jurídica e, desta forma, não chega a integrar a base imponible das exações, conforme fls 22 do e-processo.

Analisando o processo, verifica-se que a autoridade fiscal concluiu que a Contribuinte teria transferido onerosamente a terceiros créditos de ICMS acumulados em sua escrita fiscal sem, em contrapartida, expor à tributação os ingressos recebidos sob os respectivos negócios.

Em manifestação de inconformidade, a Contribuinte alegou não ter praticado as transferências de direitos creditórios do ICMS de que lhe acusa a auditoria fiscal. Colacionando aos autos cópia de contrato celebrado com a Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, afirmou, sim, ser beneficiária de incentivo fiscal estadual consistente em crédito presumido equivalente a 75% do montante do imposto incidente sobre as operações interestaduais envolvendo fertilizantes de fabricação própria. Sustentou, também, que o subsídio em questão não tem natureza de receita e, por conseguinte, que sobre ele inexistia obrigação de calcular e de recolher a contribuição em causa.

A DRJ/Porto Alegre desproveu por inteiro a manifestação de inconformidade. Em sede de julgamento do Recurso Voluntário, este foi convertido em diligência. Em resposta à diligência, o órgão de origem elaborou “Termo de Comunicação e Ciência 2”, por meio do qual afirma que, em verdade, não houve cessão de créditos de ICMS a terceiros, mas sim – como reclamara a Contribuinte – apropriação de crédito presumido deste imposto.

Verifica-se que a través do Termo de Comunicação, a autoridade fiscal modificou seu entendimento mantendo o despacho decisório com fundamento que, mesmo em se tratando de subvenção governamental, o ingresso tem natureza de receita e, como tal, deveria ter sido exposto à tributação. Ou seja, o órgão preparador fez uma emenda, para reconhecer que, em realidade, não se tratava da alienação do aludido saldo credor do imposto e, sim, da obtenção de subvenção outorgada pela Unidade Federativa onde estabelecida a Contribuinte.

Trechos do acórdão recorrido

Infere-se, em primeiro lugar, que já não existe controvérsia quanto à natureza do ingresso percebido pela recorrente: trata-se de crédito

---

presumido de ICMS, concedido a título de incentivo fiscal pelo Estado do Rio Grande do Sul, e não de cessão de saldo credor do imposto, como propugnava a fiscalização.

A DRJ de origem ratifica esta conclusão, embora insista que, mesmo em se tratando de subvenção governamental, o ingresso tem natureza de receita e, como tal, deveria ter sido exposto à tributação.

A pretensão fazendária, com relação a este tópico, esbarra em dois impedimentos: de um lado, os motivos determinantes da acusação fiscal e, de outro, a insujeição ao PIS e à COFINS da subvenção governamental de cuja natureza se reveste o aludido crédito presumido. Explico.

(...)

Apesar de não observar qualquer nulidade neste procedimento – que, em suma, consiste em negar total ou parcialmente o ressarcimento requerido como resultado da apuração de insuficiência no cálculo do débito tributário por parte do particular obrigado – ressalto que o despacho decisório, neste particular, obedece a pressupostos formais equivalentes ao do lançamento de ofício e reveste o conteúdo material próprio deste ato, eis que consistirá da verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante devido e, enfim, identificação do sujeito passivo.

Isso quer dizer que, se ao ensejo da análise de pedido de ressarcimento, a fiscalização desacolhe parte da pretensão por impor ao contribuinte incidências que este voluntariamente não reconheceria devidas, é seu o ônus quanto à fundamentação da exigência e, sobretudo, quanto à prova do fato, tanto quanto o seria acaso se tratasse do próprio lançamento de ofício.

(...)

O órgão preparador, no entanto, não se desincumbiu do encargo e, pior, manifestando-se ao ensejo da diligência, emendou-se para reconhecer que, em realidade, não se tratava da alienação do aludido saldo credor do imposto e, sim, da obtenção de subvenção outorgada pela Unidade Federativa onde estabelecida a recorrente.

---

Isso é o quanto basta para a reforma do despacho decisório nesta parte, a meu ver. Não se pode admitir, com efeito, que a pretexto de preservá-lo, possa a autoridade substituir-lhe a fundamentação originária, como agora pretende fazer ao argumentar que a fruição do crédito presumido do ICMS estaria igualmente sujeita à incidência da obrigação. São os motivos determinantes do ato administrativo que o impedem.

Fato é que, não fosse isso suficiente, o recurso comportaria provimento nesta parte também porque o incentivo fiscal em questão não constitui receita da pessoa jurídica e, desta forma, não chega a integrar a base imponível das exações.

Já o acórdão paradigma juntado pela Fazenda Nacional, nº 203-12.659, teve os seguintes fatos:

- 1- Tratava-se de Pedido de Ressarcimento c/c Pedido de Compensação do crédito presumido do IPI fundado na Lei nº 10.276/2001 (regime alternativo) referente ao segundo trimestre de 2002, no valor total de R\$ 18.015.663,36.
- 2- No primeiro despacho decisório reconheceu em favor do contribuinte o direito ao ressarcimento do montante de R\$ 13.813.800,48, tendo sido objeto de Manifestação de Inconformidade, a qual, julgada, reuiu o valor do crédito do Recorrente para R\$ 8.023.561,67.
- 3- Foi suscitado a nulidade do Despacho da Presidência de autoria da DRJ. (Acatar a preliminar suscitada (reformulo in pejus) e declarar nulos o despacho da Presidência da Terceira Turm da Delegacia de Julgamento de Juiz de Fora/MG, (...) e todo os atos processuais dela subseqüentes (..) que dela decorram devendo ser determinado à Delegacia de Julgamento de Origem que aprecie e julgue a manifestação de inconformidade manejada inicialmente pelo contribuinte,- com os esclarecimentos adicionais (..);)

Analisando os dois processos, verifica-se aqui que estamos tratando de fatos totalmente diversos.

No acórdão paradigma o contribuinte requer a nulidade do segundo despacho decisório que, após a sua Manifestação de Inconformidade, reduziu o crédito que já havia sido reconhecido no montante de R\$ 13.813.800,48 para R\$ 8.023.561,67, pois sustenta que não se pode admitir que por força da sua defesa seja agravada a sua situação. Aplicando o princípio do Reformado in Pejus.

O resultado deste processo foi no sentido que mesmo havendo um agravamento para o Contribuinte, entendeu-se que não se aplica o princípio do Reformado in Pejus, por força do parágrafo único do art. 15 do PAF.

Já no acórdão Recorrido, após diligência o órgão de origem elaborou “Termo de Comunicação e Ciência 2”, por meio do qual afirma que, em verdade, não houve cessão de créditos de ICMS a terceiros, mas sim apropriação de crédito presumido deste imposto.

A autoridade fiscal modificou seu entendimento mantendo o despacho decisório com fundamento que, mesmo em se tratando de subvenção governamental, o ingresso tem natureza de receita e, como tal, deveria ter sido exposto à tributação. Ou seja, o órgão preparador fez uma emenda, para reconhecer que, em realidade, não se tratava da alienação do aludido saldo credor do imposto e, sim, da obtenção de subvenção outorgada pela Unidade Federativa onde estabelecida a Contribuinte.

Verifica-se aqui, que não houve uma reforma a pior (*Reformado in Pejus*) para o contribuinte, pois, o pedido continuou sendo indeferido, pela unidade de origem, mas com outro fundamento. Aqui a situação do Contribuinte continuou a mesma.

Ao contrario do acórdão paradigma que houve uma mudança de valores reduzindo seu crédito, agravando a sua situação do contribuinte.

Quanto ao acórdão n.º 3302-00.903, apesar de tratar de crédito presumido de ICMS contem fatos totalmente diversos do presente autos, e sequer tratou de créditos transferidos onerosamente a terceiros.

No presente autos estamos tratando de credito transferido onerosamente a terceiros créditos de ICMS e que afinal ficou demonstrado que era crédito presumido de ICMS, concedido a título de incentivo fiscal pelo Estado do Rio Grande do Sul, senão vejamos:

*Infere-se, em primeiro lugar, que já não existe controvérsia quanto à natureza do ingresso percebido pela recorrente: trata-se de crédito presumido de ICMS, concedido a título de incentivo fiscal pelo Estado do Rio Grande do Sul, e não de cessão de saldo credor do imposto, como propugnava a fiscalização.*

Já o acórdão n.º 330200.900, também, apesar de tratar de crédito presumido de ICMS contem fatos totalmente diversos do presente autos, e sequer tratou de créditos transferidos onerosamente a terceiros.

Diante do exposto, entendo que não ficou comprovada a divergência, não há semelhança fática entre o acórdão recorrido e o paradigma. Não há como afirmar que se as situações fáticas fossem iguais, se o colegiado paradigmático daria o mesmo entendimento.

É como Voto.

*(assinado digitalmente)*

Érika Costa Camargos Autran

## **DO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE**

### ***Da Admissibilidade***

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 635 a 644.

Quanto ao aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre fretes entre unidades da empresa de produtos acabados, foram indicados como paradigmas os Acórdãos n.ºs. 3401-002.075 e 3402-003.148.

A ementa do Acórdão Paradigma n.º. 3401-002.075 está assim redigida:

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

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

*COFINS-EXPORTAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS. DIREITO A CRÉDITO. LEI Nº 10.833/2003, ART. 3º, INCS. II E IX.*

*A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.*

Veja-se o seguinte trecho do voto condutor do acórdão recorrido:

*“..na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos*

---

*intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.*

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido.

Veja-se, agora, trecho do voto vencedor do acórdão paradigma, condutor em relação a esta matéria:

*A norma introduzida pelo inc. IX, acima, segundo a qual a armazenagem e o frete contratados junto a pessoas jurídicas residentes no Brasil e suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos a partir de 1º de fevereiro de 2004, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base no inciso II (mais antigo, quando considerada a não-cumulatividade do PIS, em vigor desde dezembro de 2002) os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e produtos acabados (vendidos ou não), já davam direito a crédito.*

O que importa averiguar, a meu ver, é se o transporte é de insumos, de produtos acabados (não vendidos) ou de produtos já vendidos. Fosse transporte de imobilizado, de material de escritório ou de trabalhadores do setor administrativo, por exemplo, não devia ser admitido crédito. Mas, como informado no voto vencido, a situação destes autos é de insumos e produtos acabados.

Em três momentos – um inicial, quando transportados insumos; outro intermediário, quando transportados produtos acabados, mas não vendidos; e um final, quando entregues produtos vendidos – o crédito deve ser concedido, seja pela norma extraída do inc. II

(transporte entre os estabelecimentos da mesma empresa, inclusive antes de 1º fevereiro de 2004 na hipótese do PIS) ou pela do inc. IX (entrega dos produtos vendidos aos adquirentes, nesta hipótese a partir de 1º de fevereiro de 2004, já que introduzida norma específica com vigência a partir dessa data, a mesma que contemplou os custos com armazenagem).

Portanto há divergência de entendimento entre os acórdãos, quanto a esta matéria.

Quanto à possibilidade de apresentação de provas após o recurso na primeira instância afirma a Contribuinte que no acórdão recorrido não se pode fazer jus a utilização dos seus créditos de PIS e COFINS porque o CARF entendeu que deveria ser levada a efeito a segregação dos fretes, algo que não estava inicialmente no escopo da fiscalização e por isso, não foi documentalmente comprovado desde o início e que tampouco pode ser corrigido posteriormente pela expressa vedação de produção de novas provas durante a diligência.

Enquanto no acórdão paradigma foi oportunizado ao contribuinte a elaboração de um “minucioso Laudo Técnico”, que culminou com a “visita da fiscalização as instalação da empresa”.

No acórdão recorrido, o processo baixou em diligência e o órgão preparador não aceitou qualquer documento produzido após a apresentação da manifestação de inconformidade. Fez seu relatório com base nas provas que já constavam nos autos até a propositura do recurso em primeiro grau.

Segue trecho do voto que ratifica essa conclusão:

*“Afirma a origem que, dos documentos constantes dos autos até a interposição do voluntário não lhe é possível fazer a segregação em comento. E mesmo que admitíssemos aqui o exame do material extemporaneamente trazido pela recorrente, já na oportunidade em que se manifestou sobre o relatório da diligência, a ele não se pode atribuir valor probatório.*”

---

*Trata-se, com efeito, de uma planilha gerencial, unilateralmente confeccionada e sem comprovação de respaldar-se em documentos ou na escrita contábil da pessoa jurídica. Portanto, dois fundamentos alicerçam a conclusão de que deve ser mantida a glosa sobre os créditos de PIS referentes aos fretes contratados entre os estabelecimentos do recorrente: (i) havia expressa vedação à formalização de novas provas, cabendo o contribuinte tê-las trazido desde a manifestação de inconformidade, o que – frise-se – não foi feito e (ii) planilhas unilateralmente formuladas pelos contribuintes não são meios aptos a demonstrar a invalidade de glosas efetuadas.”*

Já no acórdão nº 3402-002-906, a autoridade preparadora, diante do pedido de diligência, produziu um minucioso laudo técnico, após visitar as instalações do sujeito passivo e agregar novos documentos probatórios aos autos.

Diante dos fundamentos jurídicos presentes no acórdão recorrido e no acórdão paradigma, não resta dúvida a similitude fática entre eles, além de possuírem decisões antagônicas. No recorrido, não se aceitou produção de provas após a apresentação do recurso na primeira instância. Enquanto no paradigma, várias provas foram produzidas após esse mesmo momento processual e todas embasaram a decisão do colegiado.

Sendo assim, está demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à apresentação de provas após o recurso na primeira instância.

Portanto há divergência de entendimento entre os acórdãos.

Diante do exposto conheço o Recurso Especial da Contribuinte com relação as duas matérias acima.

### ***Do Mérito***

### **Do Direito ao Crédito de PIS e COFINS não-cumulativos de Produtos Acabados**

Inicialmente vale ressaltar que em julho do presente ano foi julgado em sede de recursos repetitivos, vários processos da mesma Contribuinte tratando exatamente do mesmo tema aqui tratado.

Portanto, ao presente litígio aplicasse o decidido no Acórdão 9303007.070, de 11/07/2018, proferido no julgamento do processo 11080.002375/200924,

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu no Acórdão 9303007.070 da lavra da Ilustre Conselheira Vanessa Marini Cecconello:

#### **Ementa(s)**

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 30/04/2007 a 30/06/2007, 31/07/2007 a 30/09/2007

Ementa: INSUMOS. FRETES PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo, ainda, no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na **operação** de venda".

#### **Voto:**

*“Com relação ao direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, tem-se que a divergência foi devidamente comprovada, devendo ter prosseguimento o apelo especial.*

*A priori, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para posteriormente adentrar-se à análise dos itens individualmente.*

*A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.<sup>1</sup>*

*O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do caput, dentre elas o PIS e a COFINS.<sup>2</sup>*

*A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).*

---

<sup>1</sup> **Lei nº 10.637/2002 (PIS).** 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; [...].

**Lei nº 10.833/2003 (COFINS).** 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; [...].

<sup>2</sup> **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 12. **A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.** (grifou-se)

---

*As Instruções Normativas n.ºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.*

*Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.*

*Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:*

*[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.*

*Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.*

*As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.*

[...]

*Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que “O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.”*

*Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.*

*Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.*

*Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.*

*Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:*

*[...]*

*Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.*

*Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).*

*Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.*

*Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do*

*serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:*

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*

*1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.*

*2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".*

*3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.*

*4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas*

*Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.*

*5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

*6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.*

*7. Recurso especial provido.*

*(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)*

*Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.*

*Ainda no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi recentemente julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.*

*Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, pois pendente de julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.*

*Assim, os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na **operação** de venda".*

*No caso dos autos, conforme afirmado pela Contribuinte e não contestado pela Fiscalização, está consolidado que os fretes entre os estabelecimentos da empresa são de matéria-prima e uma pequena parte de produtos acabados, defendendo serem ambos passíveis de créditos, em consonância com o acórdão colacionado como paradigma (nºs 3401-002.075 e 3402-03.148).*

*A partir da descrição da atividade da Recorrente na peça do apelo especial, é possível chegar-se a melhor compreensão quanto à essencialidade /pertinência do frete entre estabelecimentos, tanto de matérias-primas quanto de produtos acabados, para o seu processo produtivo. Reproduz-se os argumentos constantes às fls. 385 a 387, in verbis:*

[...]

*Veja-se que no caso em comento os fretes praticados durante o processo produtivo são os seguintes:*

- 1. Frete com a aquisição de matéria-prima para fabricar fertilizantes (exemplo nitrogênio, fósforo e potássio);*
- 2. Remessa para industrialização da matéria-prima;*
- 3. Frete do produto até outro estabelecimento da Recorrente para armazenagem e venda final.*

*Ou seja, os produtos da Recorrente - como condição para bem desempenharem sua função, são higroscópicos - e, portanto, com absorção de umidade apresentam perda de suas plenas qualidades em período relativamente curto (cerca de 18 a 24 meses), não sendo adequado armazená-los por longo tempo. Por isso, é possível afirmar que, tal como ocorre no acórdão paradigma, o caso da Recorrente possui peculiaridades que fazem com que o seu processo produtivo não termine na fábrica, mas somente quando o produto industrializado acabado é entregue ao produtor rural, destinatário final, em condições aptas para uso na lavoura.*

*Para minimizar a deterioração na qualidade e para evitar problemas de segurança no transporte, deve-se prestar atenção tanto às propriedades iniciais do fertilizante quanto aos procedimentos corretos de manuseio do fertilizante. O manuseio e o transporte correto do fertilizante devem ser baseados nas condições climáticas, no tipo de fertilizante e na forma como é expedido (granel ou sacos):*

[...]

*No caso em tela, a Recorrente possui sede em Porto Alegre e unidades em vários Estados da federação, existindo em determinados casos (embora muito menos usual do que a remessa de matéria prima) a remessa de produtos acabados destinados à venda. Isso é fácil de compreender: a unidade de Porto Alegre, por exemplo, pode ter em estoque determinado produto vendido pela unidade de Imperatriz, no interior do Maranhão.*

*A fim de atender à demanda que lhe foi encaminhada, não se deve exigir que a empresa produza, no Maranhão, o fertilizante de que já dispõe estocado no Rio Grande do Sul, já que, como narrado linhas acima, o fertilizante se*

*deteriora rapidamente com o passar do tempo, devendo sempre ser comercializado o produto que se encontra há mais tempo em estoque.*

*Mas ao transportar a mercadoria até suas unidades pelo país, a contribuinte gasta um considerável montante em frete. Porém, se os bens transportados já estão destinados à venda, esse frete também deve estar sujeito aos créditos de PIS e de COFINS previstos nos artigos 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03, pois há apenas um deslocamento do trajeto que seria realizado originalmente, caso o produto saísse do estabelecimento industrial de Porto Alegre e fosse transferido diretamente ao comprador.*

*[...]*

*Nesse sentido, esse 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu os Acórdãos nºs 9303-004.673, de 16 de fevereiro de 2017, de relatoria da nobre Conselheira Érika Costa Camargos Autran; e 9303-005.156, de 17 de maio de 2017, cuja relatoria foi da ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama. Os julgados foram assim ementados:*

***Acórdão n.º 9303004.673***

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Data do fato gerador: 28/02/2005*

***DECADÊNCIA.***

*O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação, ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2005*

***CREDITAMENTO DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. POSSIBILIDADE, INDEPENDENTEMENTE DO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PELOS FORNECEDORES, MAS DESDE QUE COMPROVADO O PAGAMENTO DAS TRANSAÇÕES E A CORRESPONDENTE ENTREGA DAS MERCADORIAS.***

*Realidade em que as aquisições do sujeito passivo estão sujeitas à apuração de crédito básico pela aquisição de insumos previsto no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02. Direito o qual deverá ser reconhecido uma vez evidenciado nos autos, independentemente do recolhimento da contribuição por parte dos fornecedores, a anotação, no corpo das notas fiscais de entrada, de que as correspondentes operações estão sujeitas à incidência do PIS e da COFINS. associado à comprovação do pagamento das transações e da entrega das mercadorias, o que afasta as conseqüências decorrentes da eventual inidoneidade dos fornecedores. nos termos do artigo 82 da Lei nº 9.430/96.*

**CRÉDITOS BÁSICOS. DESPESAS COM FRETES.**

*As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou 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, geram créditos básicos de PIS, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação.*

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

*Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2005*

*CREDITAMENTO DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. POSSIBILIDADE, INDEPENDENTEMENTE DO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PELOS FORNECEDORES, MAS DESDE QUE COMPROVADO O PAGAMENTO DAS TRANSAÇÕES E A CORRESPONDENTE ENTREGA DAS MERCADORIAS.*

*Realidade em que as aquisições do sujeito passivo estão sujeitas à apuração de crédito básico pela aquisição de insumos previsto no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02. Direito o qual deverá ser reconhecido uma vez evidenciado nos autos, independentemente do recolhimento da contribuição por parte dos fornecedores, a anotação, no corpo das notas fiscais de entrada, de que as correspondentes operações estão sujeitas à incidência do PIS e da COFINS. associado à comprovação do pagamento das transações e da entrega das mercadorias, o que afasta as conseqüências decorrentes da*

*eventual inidoneidade dos fornecedores. nos termos do artigo 82 da Lei nº 9.430/96.*

***CRÉDITOS BÁSICOS. DESPESAS COM FRETES.***

*As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou 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, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação.*

*Recurso Especial do Procurador negado*

*Recurso Especial do Contribuinte negado*

***Acórdão n.º 9303005.156***

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008*

***CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS***

***ACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS 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.*

***CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS PRIMAS ENTRE ESTABELECEMENTOS***

*Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser*

*enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.*

*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. (grifouse)*

*Pela argumentação exposta, há de ser reconhecido o direito ao crédito.*

No caso concreto, são praticados os seguintes fretes durante o processo produtivo:

- 1 Frete com a aquisição de matéria-prima para fabricar fertilizantes (exemplo nitrogênio, fósforo e potássio);
- 2 Remessa para industrialização da matéria-prima;
- 3 Frete do produto até outro estabelecimento da Recorrente para armazenagem e venda final.

Com relação ao frete de produtos acabados, este trata de operações pertinentes e imprescindíveis para o processo produtivo e para a concretização da operação de venda, vez que os produtos da Contribuinte são higroscópicos e, portanto, absorvem umidade, apresentando perda de suas plenas qualidades em prazo relativamente curto (cerca de 18 a 24 meses), não sendo adequado armazená-los por longo período de tempo.

Diante disso, como condição para bem desempenharem sua função, a Contribuinte efetua transferências de produtos acabados entre os seus estabelecimentos por

questões também para atender à legislação do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA, que impõe rigorosos controles de qualidade para os fertilizantes (IN MAPA n. 46, de 22 de novembro de 2016), além de questões logísticas, visando cumprir os prazos contratados com os seus clientes nas operações de vendas.

Ressalta-se que todas as modalidades de frete praticados pela Contribuinte geram crédito de PIS/COFINS não-cumulativo, conforme a Jurisprudência da CSRF. Assim, é legítimo o crédito de frete na transferência tanto de produtos acabados quanto inacabados.

Entendo, por aplicar o entendimento mais favorável ao contribuinte, nos termos da fundamentação acima, restou prejudica a matéria referente a à possibilidade de apresentação de provas após a propositura do recurso em primeira instância administrativa, pois, reconheço o direito do crédito da Contribuinte em relação ao fretes de transferência de mercadorias entre suas unidades, seja matéria prima, seja produtos acabados, ou, ao menos.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

É como Voto.

*(assinado digitalmente)*

Érika Costa Camargos Autran

Processo nº 11686.000358/2008-52  
Acórdão n.º **9303-007.842**

**CSRF-T3**  
Fl. 772

---