



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13005.720324/2016-35
ACÓRDÃO	3102-003.296 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CAROLINA SOIL DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

AQUISIÇÃO. PRODUTO SUJEITO A ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

É vedado o aproveitamento de crédito relativo à aquisição de produto sujeito à alíquota zero, nos termos do § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo, como decidido pelo STJ no julgamento do RESP 1.221.170/PR.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 188.

O frete pago na aquisição de produtos é apropriável no regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da COFINS, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições. Súmula CARF nº 188.

FRETE INTERNO DE PRODUTOS IMPORTADOS. ESSENCIALIDADE DEMONSTRADA. CRÉDITO RECONHECIDO.

Na operação de importação de matéria-prima e insumos, revela-se inegável a essencialidade do frete contratado para transportar as matérias-primas importadas do local de desembarço aduaneiro até o estabelecimento fabril da contribuinte, viabilizando a execução da etapa produtiva.

FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Evidenciada a necessidade de transporte entre estabelecimentos da mesma contribuinte de matéria-prima, para a continuidade ou início do processo produtivo do bem comercializado, a despesa com o frete é passível de creditamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre despesas com fretes internos de produtos importados; fretes na aquisição de matéria-prima sujeita à alíquota zero, desde que tenham sido efetivamente tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País; e fretes na transferência de matéria-prima entre os estabelecimentos da Recorrente.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela DRJ:

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 7496.09702.310112.1.1.10-3623, no valor de R\$ 92.526,75, auferidos no 4º trimestre/2012, referente a créditos da não cumulatividade da(o) Cofins, vinculadas à receita não tributada no mercado interno. A Interessada também transmitiu Declaração(ões) de Compensação (Dcomp), utilizando o referido crédito para compensar débitos próprios.

A partir da análise das informações prestadas na Escrituração Fiscal Digital – EFD, nº Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), bem como aquelas prestadas em resposta à intimação, o Auditor Fiscal identificou que os valores informados nas linhas 1 e/ou 2 das fichas 06 A/16 A/6B/16B do Dacon referem-se à aquisição no mercado interno ou mediante importação, de matérias-primas de adubos ou fertilizantes, cujas alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foram reduzidas a zero, por força do artigo 1º, incisos I, II e IV, da Lei n.º 10.925, de 2004, portanto, sendo vedada a apuração de crédito, conforme consta expressamente no inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 (PIS/Pasep), e nº 10.833, de 2003 (Cofins).

A Autoridade Fiscal afirmou também que os gastos com serviços de fretes, relacionados a estas aquisições, não geram crédito, uma vez que os valores relativos aos mesmos compõem o custo de aquisição dos produtos adquiridos, assim, essas despesas somente gerariam crédito de PIS e de Cofins se os produtos transportados fossem passíveis de gerar crédito da não cumulatividade.

Além disso, esclarece que as despesas relacionadas ao frete de transporte de produtos importados, ainda que se referisse a produtos sujeitos ao pagamento das contribuições, não geram crédito, face a inexistência de previsão legal.

Sendo assim o pedido de ressarcimento foi deferido parcialmente e a(s) compensação(ões) homologada(s) até o limite do crédito parcialmente reconhecido, conforme demonstrativos a seguir:

MÊS	ANO	Valor crédito PER Contribuinte	(-) Tabela Demonstrativa Glosa I	(=) Valor crédito PER Auditor-Fiscal
10	2012	69.574,34	67.944,08	1.630,26
11	2012	5.337,85	3.067,93	2.269,92
12	2012	17.614,56	14.955,99	2.658,57
Totais R\$		92.526,75	85.968,00	6.558,75

Detalhamento da compensação e valores devedores						
Dcomp	Receita	Período de apuração	Vencimento	Valor declarado na Dcomp (A)	Valor amortizado do débito (B)	Saldo devedor (A-B)
24289.92765.230713.1.3.11-9736	0220-01	2º Trm. / 2013	31/07/2013	92.526,75	6.558,75	85.968,00

Inconformado com a decisão (fls. 102/104), da qual teve ciência em 03/02/2017, o interessado interpôs, em 07/03/2017, a Manifestação de Inconformidade (fls. 133/168).

Após descrição dos fatos, a Manifestante informa que a atividade principal exercida pela empresa é a produção e o comércio de substratos para plantas. A seguir, demonstra, segundo seu entendimento, o conceito de “alíquota zero”.

Aquisição de matérias primas de adubos e fertilizantes

Alega que, embora a legislação vigente reze que as contribuições do PIS e da Cofins não são devidas na quase totalidade das operações praticadas pelo contribuinte, pois são de alíquota zero, este faz jus ao crédito da não cumulatividade, visto que para a produção utiliza matérias primas importadas e na entrada destas no território nacional foi exigido o pagamento das contribuições.

Argumenta que, embora o preenchimento da Declaração de Importação seja de responsabilidade da Inconformada, o Auditor Fiscal não permitiu o desembaraço da mercadoria sem o pagamento das contribuições para o PIS e para a Cofins.

Relata que diante de decisões proferidas anteriormente acerca dos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento, questionou a Alfândega da Receita Federal do Brasil em Rio Grande/RS sobre a alíquota incidente sobre importação da matéria prima utilizada na produção de substrato para plantas, pois agentes da Receita Federal, estabelecida em Santa Cruz do Sul/RS mencionaram à Inconformada que a alíquota de PIS/Cofins foi reduzida a 0%. Questionou ao Auditor se poderia aplicar a redução nas próximas importações e foi instruído a realizar uma consulta formal, nos termos previstos na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.396/2013.

Afirma que o processo de consulta costuma levar até mais de três anos para ser solucionado e não pode esperar por todo este tempo para obter uma resposta concreta do Fisco sobre como proceder.

Menciona que, no ano de 2015, já teve deferido, pela Delegacia da Receita Federal de Santa Cruz do Sul/RS, Pedido Eletrônico de Ressarcimento, referente a créditos da não cumulatividade de PIS e da Cofins, vinculados às receitas não tributadas no mercado interno, proferidos nos Processos Administrativos nº 13005.721108/2015-26 e nº 13005.721109/2015-71. Os pedidos de ressarcimento de créditos efetuados pela Inconformada passaram a ter decisões desfavoráveis recentemente.

Alega que a postura adotada pelos agentes fiscais afronta o princípio da não cumulatividade, pois é exigido o pagamento do PIS/Cofins sobre matérias-primas importadas, mas não é permitido o creditamento das contribuições.

Argumenta que, caso a Autoridade Fiscal entenda que a informação sobre o crédito esteja equivocada, não há qualquer dúvida de que se trataria de um mero

erro formal, pois os valores pagos a título do PIS e da Cofins sobre as matérias-primas importadas são passíveis de compensação ou ressarcimento. Assim, se decidir pelo indeferimento destes, deverá então deferir o direito ao crédito pelo reconhecimento do pagamento indevido, sob pena de fazer valer o extremo rigorismo formal.

Cita também vários princípios, dentre eles, o da informalidade ou do formalismo moderado, segundo o qual a Administração Pública e os administrados podem atuar no processo administrativo sem os rigores formais do processo judicial, o da essência sobre a forma, que consiste na supremacia da essência das transações sobre seus aspectos formais e o da verdade material.

Defende que comprovou o pagamento das contribuições, sendo assim, o não deferimento do creditamento/compensação implicaria em enriquecimento ilícito da União, além de lesar o contribuinte sem que essa tenha dado causa aos fatos.

Frete de produtos Importados

Menciona que o frete utilizado para transportar as matérias primas importadas, do local de desembarço aduaneiro até o estabelecimento fabril, foi objeto de tomada de crédito de PIS/Cofins, pois entende que é possível este creditamento.

Argumenta que a Autoridade Fiscal, ao referir que o frete no transporte de produtos importados não gera crédito, incorreu em erro de interpretação, pois vê a operação de importação como sendo uma única operação, regida pela Lei nº 10.865/04, ou seja, na realidade existe a operação de importação e a de transporte dos produtos importados.

Alega que o Auditor Fiscal erra ao aduzir que o frete no transporte de produtos importados não gera crédito, não compondo a base de cálculo do PIS e da Cofins, restringindo-se somente em aplicar a Lei nº 10.865/04.

Material de embalagem

Alega que, embora não haja menção expressa no Relatório Fiscal e no respectivo Despacho Decisório acerca da glosa referente ao creditamento sobre a aquisição de materiais de embalagem, verifica-se que na análise e apuração dos créditos, o Auditor Fiscal, não considerou estes insumos.

Defende que o artigo 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 prevê que o contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação à bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Argumenta que os materiais de embalagens usados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto (substrato para plantas) em condições de ser estocado e comercializado, são tidos como insumos, de forma que geram créditos das referidas contribuições.

Frete na compra de matéria prima

Alega que suporta o dispêndio com frete tanto para transportar matérias-primas adquiridas para serem utilizadas como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, quanto na entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes.

Defende que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições, ser objeto de uma operação de transporte tributada, motivo pelo qual é cabível o uso do crédito sobre o frete, desde que esse seja suportado pelo adquirente/vendedor. O direito ao crédito pelo serviço prestado não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação.

Argumenta que a inviabilidade ao crédito diz respeito apenas ao bem/serviço sujeito à alíquota zero e não aos serviços tributados que possam ser a ele relacionados, como o caso do frete.

Afirma que, se não houver a dedução do PIS/Cofins, provavelmente a Inconformada ficará exposta à contingência tributária, pertinente ao IRPJ e CSLL, sob a alegação de que estará superavaliando seus estoques e, portanto, diminuindo seu lucro.

Frete de matérias-primas decorrentes da transferência entre os estabelecimentos da Inconformada

Alega que, no âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos são utilizados nas etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com a entrada das matérias-primas ou produtos intermediários e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Como a empresa possui mais de uma unidade fabril, destinada à produção de suas mercadorias, às vezes é necessária a transferência de matérias-primas entre os estabelecimentos, mediante a contratação de serviços de transporte terceirizados.

Defende que, de acordo com a interpretação combinada do artigo 3º, II, e § 1º, I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com o artigo 290 do RIR/1999 depreende-se que o valor do frete referente à transferência de matérias-primas entre as filiais, para fins de sua aplicação no processo de industrialização, integra o custo de produção na condição de serviço consumido na produção dos bens destinados à venda, de tal sorte enseja a apuração de créditos das contribuições para o PIS e a Cofins.

Cita no transcorrer da Manifestação de Inconformidade Acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Por fim, requer que seja aceita a presente Manifestação de Inconformidade, com o reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 85.968,00 e homologação das compensações realizadas.

É o relatório.

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), por meio do Acórdão nº 14-104.605, de 29 de janeiro de 2020, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

AQUISIÇÃO. PRODUTO SUJEITO A ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

É vedado o aproveitamento de crédito relativo à aquisição de produto sujeito à alíquota zero, nos termos do § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei 10.637/2002.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A natureza dos créditos originados de despesas de frete, pagas na operação de compra, segue a natureza dos créditos provenientes da aquisição do bem transportado. É vedada a apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins em relação ao frete na aquisição de insumos com suspensão, não incidência, alíquota zero ou isenção da contribuição.

FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios da pessoa jurídica importadora com serviços de transporte da mercadoria importada, desde o local alfandegado até o local de entrega da mercadoria no território nacional não estão incluídos no valor aduaneiro da mercadoria e, conseqüentemente, não podem compor a base de cálculo dos créditos.

FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para apurar crédito na transferência de insumos (frete interno), pois possui natureza diversa da venda (transferência de propriedade), uma vez que as mercadorias continuam em propriedade da empresa.

CONCEITO DE INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange embalagem incorporada ao produto durante o processo de industrialização, que agregue valor comercial ao produto através de sua apresentação ou que objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.

ACÓRDÃOS PROFERIDOS PELO CARF. EFEITOS E ABRANGÊNCIA.

Os Acórdãos do CARF, por não constituírem normas complementares à legislação tributária, não possuem caráter normativo nem vinculante.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, requerendo o reconhecimento do direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 85.172,77 (oitenta e cinco mil, cento e setenta e dois reais e setenta e sete centavos), provenientes de créditos da COFINS no regime não cumulativo, apurados no 4º trimestre de 2012.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Aquisição de matérias-primas de adubos e fertilizantes

O artigo 114, §12, inciso I, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023, permite que a fundamentação da decisão seja feita mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

(...)

Diante do permissivo normativo acima referenciado e por concordar com os fundamentos apresentados no acórdão recorrido especificamente em relação a este tópico, adoto, como minhas razões de decidir, o seguinte trecho do acórdão recorrido:

Dos créditos na aquisição de matérias primas de adubos e fertilizantes

A glosa relativa às aquisições de matérias primas de adubos ou fertilizantes decorreu de expressa vedação legal quanto ao aproveitamento de créditos do

PIS/Cofins, nos termos do art. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, pois o produto adquirido é sujeito à alíquota 0% da contribuição, de acordo com o art. 1º, IV da Lei nº 10.925/2004.

Tais dispositivos legais, assim disciplinam:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Lei nº 10.925/2004

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:(Vide Decreto nº 5.630, de 22/12/2005)

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

De acordo com as alegações apresentadas, o contribuinte pretende obter deferimento do pedido de ressarcimento, defendendo que pagou indevidamente PIS/Cofins sobre importação, portanto tem direito ao crédito, ou seja, quer substituir os créditos inexistentes da não cumulatividade, declarados no PER, por outro de natureza distinta.

É importante destacar que só cabe a retificação da DCOMP para corrigir meras inexatidões materiais de preenchimento ou de digitação, consoante o exposto no art. 108 da IN RFB n.º 1.717 de 17/07/2017 (DOU de 18.07.2017), normativo atualmente vigente sobre a matéria:

Art. 108. A retificação da declaração de compensação gerada por meio do programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário será admitida somente na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento.

A expressão “inexatidões materiais” está no Decreto n.º 70.235/72:

Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

Como se vê, as inexatidões materiais não se referem a alterações na essência do mérito do tema examinado, mas, sim, a erros de preenchimento (ou de digitação).

O erro no tipo de crédito não se enquadra em inexatidão material (erro de preenchimento ou de digitação), mas, sim, em erro de direito, mais especificamente, em erro no critério jurídico, pois se trata de crédito de natureza diversa (pagamento indevido ou a maior).

Ademais, complementando todo o disposto acima, até para justificar a não análise do crédito de pagamento indevido ou a maior, por ser estranho à lide, cumpre ressaltar que cabe à autoridade julgadora de primeira instância o julgamento de Manifestação de Inconformidade que não reconheceu o direito creditório ou não homologou a compensação por meio do Despacho Decisório, não podendo expandir o litígio para abarcar uma análise que sequer foi feita pela autoridade administrativa competente, até porque um novo pedido de restituição deveria ter sido formalizado em instrumento próprio para então poder ser passível de análise.

Desta forma, está correta a decisão da Autoridade Fiscal em não permitir o aproveitamento de créditos do PIS/Cofins relativas a essas aquisições, por expressa vedação legal.

Acrescenta-se que a Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF já teve a oportunidade de apreciar recursos voluntários interpostos pela própria Recorrente, sobre o tema em discussão neste tópico, convergindo o entendimento pelo não reconhecimento do crédito pleiteado, conforme se pode extrair do trecho do acórdão 3302-010.857, de relatoria do Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, abaixo reproduzido:

Aquisição de matérias-primas de adubos e fertilizantes.

A recorrente se insurge contra a glosa relativa às aquisições de matérias-primas de adubos ou fertilizantes. Entende que recolheu o tributo quando da sua importação, logo, teria direito ao ressarcimento dos respectivos créditos.

As aquisições em questão são referentes as matérias-primas de adubos e fertilizantes e a legislação do PIS e da Cofins apurada pela não-cumulatividade atribui alíquota zero para essa operação, senão vejamos:

O art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, reduziu a zero as alíquotas do PIS e da Cofins nos seguintes termos:

“Art.1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -

COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

(---)

Parágrafo único. O Poder Executivo regulamentará a aplicação das disposições deste artigo.” (destacou-se)

Em virtude do dispositivo contido no parágrafo único, o Poder Executivo editou, em 26 de agosto de 2004, o Decreto nº 5.195, que foi posteriormente revogado pelo Decreto nº 5.630, de 22 de dezembro de 2005, o qual passou a regulamentar a redução à zero das alíquotas do PIS e da Cofins incidentes na importação e na comercialização no mercado interno dos produtos de que trata o art. 1º da Lei nº 10.925 de 2004, nos seguintes termos:

“Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e suas matérias-primas;

(---)

§ 1º A redução de alíquotas de que trata o caput não se aplica à receita bruta decorrente da venda de produtos classificados no Capítulo 31 da NCM destinados ao uso veterinário.

§ 2º A redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no caso das matérias-primas de que tratam os incisos I e II do caput, aplica-se somente nos casos em que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante dos produtos neles relacionados.

Art. 2º A Secretaria da Receita Federal poderá disciplinar, no âmbito de sua competência, a aplicação das disposições deste Decreto.” (destacou-se)

(...)

Não obstante, para ter direito à alíquota zero prevista no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, é *conditio sine qua non* que o fertilizante fabricado pela empresa adquirente das matérias-primas esteja classificado no Capítulo 31 da NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul).

O Capítulo 31 da NCM é assim composto:

3101.00.00 - Adubos (fertilizantes) de origem animal ou vegetal, mesmo misturados entre si ou tratados quimicamente; adubos (fertilizantes)

resultantes da mistura ou do tratamento químico de produtos de origem animal ou vegetal.

31.02 - Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, nitrogenados (azotados).

31.03 - Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, fosfatados.

31.04 - Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, potássicos.

31.05 - Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contenham dois ou três dos seguintes elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto), fósforo e potássio; outros adubos (fertilizantes); produtos do presente Capítulo apresentados em tabletes ou formas semelhantes, ou ainda em embalagens de peso bruto não superior a 10 kg.

É fato incontroverso que as matérias-primas importadas são para fabricação de produtos classificados no Capítulo 31 da NCM (adubos e fertilizantes). Ou seja, a alíquota aplicada na operação em análise é zero.

Ocorre que o inciso II, do § 2º, do art. 3º das leis nº 10637/2002 e 10.833/2003, veda o direito ao crédito da aquisição de insumos utilizados para fabricação de produtos sujeitos à alíquota zero.

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Portanto, não vejo motivos para reversão das glosas referentes à aquisição de insumos para fabricação de adubos ou fertilizantes.

Forte nestes argumentos, nego provimento a este capítulo recursal.

Possibilidade de reverter o pedido de ressarcimento em pedido de restituição.

Analisando as razões recursais postas neste capítulo, fica evidente que a recorrente reproduziu as mesmas apresentadas na manifestação de inconformidade.

Por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar este capítulo recursal, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, *in verbis*:

De acordo com as alegações apresentadas, o contribuinte pretende obter deferimento do pedido de ressarcimento, defendendo que pagou

indevidamente PIS/Cofins sobre importação, portanto tem direito ao crédito, ou seja, quer substituir os créditos inexistentes da não-cumulatividade, declarados no PER, por outro de natureza distinta.

É importante destacar que só cabe a retificação da DCOMP para corrigir meras inexatidões materiais de preenchimento ou de digitação, consoante o exposto no art. 108 da IN RFB n.º 1.717 de 17/07/2017 (DOU de 18.07.2017), normativo atualmente vigente sobre a matéria:

Art. 108. A retificação da declaração de compensação gerada por meio do programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário será admitida somente na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento.

A expressão “inexatidões materiais” está no Decreto n.º 70.235/72:

Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

Como se vê, as inexatidões materiais não se referem a alterações na essência do mérito do tema examinado, mas, sim, a erros de preenchimento (ou de digitação).

O erro no tipo de crédito não se enquadra em inexatidão material (erro de preenchimento ou de digitação), mas, sim, em erro de direito, mais especificamente, em erro no critério jurídico, pois se trata de crédito de natureza diversa (pagamento indevido ou a maior).

Ademais, complementando todo o disposto acima, até para justificar a não análise do crédito de pagamento indevido ou a maior, por ser estranho à lide, cumpre ressaltar que cabe à autoridade julgadora de primeira instância o julgamento de Manifestação de Inconformidade que não reconheceu o direito creditório ou não homologou a compensação por meio do Despacho Decisório, não podendo expandir o litígio para abarcar uma análise que sequer foi feita pela autoridade administrativa competente, até porque um novo pedido de restituição deveria ter sido formalizado em instrumento próprio para então poder ser passível de análise.

Diante de todo exposto e em virtude de que a interessada não apresentou argumentos para contrapor a *ratio decidendi* do acórdão de manifestação de inconformidade e por consequência, reformar a decisão de piso, mantenho a decisão do capítulo *a quo* pelos seus próprios fundamentos. (g.n.)

(Recorrente: Carolina Soil do Brasil Ltda.; Processo nº 13005.720322/2016-46; Acórdão nº 3302-010.857; Relator Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho; sessão de 24/05/2021)

No mesmo sentido do acórdão nº 3302-010.857, acima mencionado, citam-se os seguintes: acórdão nº 3302-010861 (processo nº 13005.720336/2016-60) e acórdão nº 3302-010859 (processo nº 13005.720333/2016-26).

Isso posto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

Fretes

1. Frete interno de produtos importados e frete na aquisição de matéria-prima sujeita à alíquota zero

Em relação aos créditos provenientes de fretes de produtos importados, a Recorrente esclarece se tratar do frete utilizado para transportar as matérias-primas importadas do local do desembarque aduaneiro até o estabelecimento fabril. Juntamente com a Manifestação de Inconformidade, a Recorrente colacionou aos autos (Anexo V dos documentos apresentados) notas fiscais e CTC's, a fim de comprovar as suas alegações.

Já no tocante aos créditos provenientes de frete pago na aquisição de matéria-prima, a Recorrente argumenta que suporta o dispêndio com o frete para transportar matérias-primas adquiridas para serem utilizadas como insumo na fabricação dos produtos destinados à venda.

A DRJ filiou-se ao entendimento de que somente o valor do frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis de creditamento pode gerar créditos, posicionando-se no sentido de que *“a despesa com frete na aquisição de bens, não gera crédito por si só, mas sim porque integra o custo da mercadoria revendida e da matéria-prima utilizada. Neste caso, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete na aquisição está relacionada à possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens adquiridos. Em outros termos, somente o valor do frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis de creditamento pode gerar créditos.”*

Em relação ao frete interno de produtos importados, o acórdão recorrido sustenta que *“este não está incluído no valor aduaneiro e, conseqüentemente não pode compor a base de cálculo dos créditos”*.

A Recorrente se insurge contra o entendimento adotado no acórdão recorrido e entendo que lhe assiste razão.

Em relação ao frete interno de produtos importados, é importante esclarecer que não se trata de creditamento de valores incorridos com os produtos importados e de seus custos acessórios que os integram até a entrada em território nacional. A controvérsia gira em torno da possibilidade de creditamento sobre despesas com serviços adquiridos em território nacional por pessoa jurídica domiciliada no País, após a entrada em território nacional.

Portanto, há que se diferenciar o serviço ora tratado dos serviços tomados no exterior atraindo o valor aduaneiro como base de cálculo das contribuições até o efetivo ingresso em território nacional (Lei nº 10.865/2004), uma vez que os serviços adquiridos no mercado

interno – como o frete interno de matérias-primas importadas – devem ser tratados separadamente dos bens adquiridos no exterior e, portanto, individualmente e de maneira autônoma.

Dessa forma, a possibilidade de creditamento sobre despesas incorridas com frete interno de matérias-primas importadas até o estabelecimento fabril da Recorrente deve ser analisada a partir das Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02. O serviço de frete contratado deve ser compreendido de forma autônoma e inconfundível com as matérias-primas adquiridas do exterior.

No caso concreto, tem-se que a Recorrente importa insumos e matéria-prima. Sem a operação de importação e as despesas a ela atreladas não é possível prosseguir com a próxima etapa, justamente de produção dos produtos a serem comercializados. Ou seja, na operação de importação de matéria-prima e insumos, revela-se inegável a essencialidade do frete contratado para transportar as matérias-primas importadas do local de desembarço aduaneiro até o estabelecimento fabril da Recorrente, viabilizando a execução da etapa produtiva, razão pela qual deve ser reconhecido o direito ao crédito.

Passando para o frete pago na aquisição de matéria-prima sujeita à alíquota zero, como acima já mencionado, a DRJ manteve a glosa sob o entendimento de que só há direito à apuração de créditos sobre o valor de fretes relativos à tais aquisições de bens nos casos em que houver direito à apuração de créditos sobre o bem adquirido.

A premissa adotada pela Autoridade Fiscal e recepcionada pelo acórdão recorrido, segundo a qual o destino do crédito do frete deve seguir o mesmo regime da mercadoria transportada, mostra-se equivocada, como vem sendo reiteradamente reconhecido pelo CARF:

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

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

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

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

(Processo nº 13971.722179/2018-51; Acórdão nº 9303-015.666; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; sessão de 15/08/2024)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/08/2011, 31/07/2012

CRÉDITO. FRETE TRIBUTADO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUJEITOS À NÃO INCIDÊNCIA, SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO DO BEM ADQUIRIDO AO CRÉDITO.

Tratando-se de frete tributado pelas contribuições, ainda que se refiram a insumos adquiridos e bens para revenda que não sofreram a incidência da contribuição ou foram tributados à alíquota zero, o custo do serviço, quando prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, gera direito a crédito para o adquirente.

(Processo nº 10945.721082/2016-99; Acórdão nº 3301-013.829; sessão de 28/02/2024)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte.

(Acórdão nº 3402-003.968; sessão de 28 de março de 2017)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado.”

(Acórdão nº 3401-010.520; sessão de 15/12/2021)

Veja-se, ainda, o enunciado da Súmula CARF nº 188, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024:

Súmula CARF nº 188 - É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Dessa forma, afigura-se legítima a tomada de créditos sobre os fretes que tenham sido efetivamente tributados, registrados de forma autônoma, mesmo que se refiram a aquisição de bens que não sofreram a incidência da contribuição.

Portanto, dou provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para reverter a glosa referente aos fretes internos de produtos importados e fretes na aquisição de matéria-prima sujeita à alíquota zero, desde que tenham sido efetivamente tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País.

2. Frete relativo às transferências de matéria-prima entre os estabelecimentos da Recorrente

O acórdão recorrido entendeu que *“inexiste previsão legal para apurar crédito na transferência de insumos entre estabelecimentos do contribuinte, pois possui natureza diversa da venda (transferência de propriedade), uma vez que as mercadorias continuam em propriedade da empresa.”*

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente defende que:

2.6 Dos créditos em relação ao frete de matérias-primas decorrentes da transferência entre os estabelecimentos da Recorrente:

Segundo o acórdão proferido nos autos, inexiste previsão legal para apurar crédito na transferência de insumos entre estabelecimentos do contribuinte, ao argumento de que possui natureza diversa da venda, uma vez que as mercadorias continuam em propriedade da empresa. Contudo, data vênua, a Recorrente não concorda com os argumentos expostos pelos julgadores para justificar o não reconhecimento do crédito não cumulativo do PIS e da Cofins, conforme se verá adiante.

(...)

Desse modo, o conceito de insumos deve ser interpretado a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação de serviços para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica.

Com efeito, no âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos constituem os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com a entrada dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a empresa tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades **poderá surgir, durante o ciclo de produção ou fabricação, a necessidade de transferência de matérias-primas para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, para que sejam aplicadas ao processo de produção ou fabricação, e isto demandará a prestação de serviços de transporte.**

Nesse sentido, conforme se denota do contrato social da Recorrente, ela possui mais de uma unidade fabril destinada à produção de suas mercadorias, sendo, às vezes, **necessária a transferência de matérias-primas entre os estabelecimentos, mediante a contratação de serviços de transporte terceirizados**, os quais são onerados pelas contribuições do PIS e da COFINS (Conhecimentos de Transporte e Nota Fiscal de Transferência de matéria-prima – Anexo VIII da Manifestação de Inconformidade, fls. 327/334). Tal situação ocorre porque, como já salientado, a Recorrente realiza constantemente a aquisição de matérias-primas importadas (composta quase em sua totalidade do produto "turfa"), o que constitui um processo demorado e não raras vezes implica na falta dos insumos de sua produção em algum de seus estabelecimentos, fazendo-se imprescindível a referida transferência, pois tais insumos (matérias-primas) se caracterizam como essenciais e imprescindíveis ao processo produtivo.

Assiste razão à Recorrente.

O frete pago na movimentação de matérias-primas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte integra o custo de produção dos bens fabricados e vendidos, podendo ser considerado como insumo durante o processo de produção do bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º das Lei nº 10.833/03 e Lei nº 10.637/2002, pouco importando se o bem transportado estava sujeito a alíquota zero para as contribuições.

Nesse sentido, é remansosa a jurisprudência do CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

(...)

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

As despesas com fretes para a transferência/transporte 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.

(Processo nº 1020.900591/2016-80; Acórdão nº 3102-002.460; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 23/05/2024)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2017

(...)

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

As despesas com fretes para a transferência/transporte 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.

(Processo nº 19679.722049/2018-18; Acórdão nº 3102-002.841; Relator Conselheiro Fábio Kirzner Ejchel; sessão de 21/07/2025)

Isso posto, devem ser revertidas as glosas de despesas sobre fretes na transferência de matéria-prima entre os estabelecimentos da Recorrente.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou-lhe parcial provimento para reverter as glosas sobre despesas com fretes internos de produtos importados; fretes na aquisição de matéria-prima sujeita à alíquota zero, desde que tenham sido efetivamente tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País; e fretes na transferência de matéria-prima entre os estabelecimentos da Recorrente.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães