



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13900.000270/2005-31
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-010.475 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de junho de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LANOBRASIL SA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergências interposto pela Fazenda Nacional contra decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3102-002.325**, de 13/11/2014 (fls. 666/673), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Pedido de Ressarcimento

O processo trata de Pedido de Ressarcimento de créditos de PIS (fl. 2). A Fiscalização ao proceder a análise do Pedido, elaborou a Informação Fiscal (DRF/São José dos Campos/SP - fls. 487/510), reconhecendo em parte o direito creditório declarado pelo Contribuinte.

No Despacho Decisório n.º 13884.817/2009 (fls. 511/512), tomou por base as constatações do procedimento de auditoria dos créditos da sistemática não cumulativa de apuração da **contribuição para o PIS**. Tais constatações consignadas na Informação Fiscal, levaram à glosa de créditos apurados a partir da aquisição de:

(i) material auxiliar: apresentou NF de compras de detergentes e lubrificantes, GLP, produtos para tingimento, óleo combustível e óleo diesel, que serviram de insumos para execução de seu objeto social, no entanto, o GLP e o óleo diesel tem tributação monofásica;

(ii) gastos com fretes: apresentou CTRC para FRETES pagos em operações de compra de matéria prima, material auxiliar e nas operações de transporte dos produtos acabados vendidos. O direito ao crédito de fretes pagos somente é reconhecido em operações de Vendas, cujo pagamento foi suportado pelo vendedor, conforme a lei e SD COSIT n.º 11/07;

(iii) IPI recuperável: O IPI incidente na aquisição de insumos, quando recuperável, não integra o custo dos bens; art.66, §3º, da Instrução Normativa n.º 247/02; e

(iv) crédito presumido sobre o estoque de abertura: com base em escrituração contábil, tem o direito assegurado de apurar o crédito presumido sobre abertura de estoque, podendo utilizar-se do mesmo, conforme §1º e §2º, do art.11 da Lei n.º 10.637, de 2002;

Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade (fl. 527/532), alegando, em síntese, que:

(i) fretes: com base na SD COFIS n.º 11/07, não foram reconhecidos créditos sobre fretes, na transferência de MATÉRIA PRIMA, de sua filial no Rio Grande do Sul para a Matriz em São Paulo. Os fretes em questão fazem parte do custo de obtenção da lâ, principal insumo da empresa; a compra é feita pela filial em função da localização junto ao pólo produtor;

(ii) crédito presumido sobre abertura de estoque: a contribuinte contesta a glosa alegando a existência de dispositivo legal permissivo da apuração de créditos a partir de estoques de produtos acabados e em elaboração;

(iii) **matérias não impugnadas**: as glosas impostas aos créditos apurados a partir de materiais auxiliares e do IPI recuperável não foram contestadas.

A DRJ em Rio de Janeiro II (RJ), apreciou a peça impugnatória e, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º **05-35.907**, de 21/11/2011, (fls. 640/645), considerou **procedente em parte** a Manifestação, por entender que:

(i) a apuração de créditos da não cumulatividade a partir de despesas com fretes somente é possível na hipótese de operações de vendas quando o vendedor suporte o ônus;

(ii) admite-se a apuração de créditos presumidos a partir do estoque inicial de produtos acabados, e

(iii) consolida-se administrativamente a matéria que não foi objeto de contestação.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 649/651), requerendo, em síntese, que:

- na legislação do PIS e da COFINS, regime não cumulativo, não há qualquer fundamento para se vedar o **crédito sobre o valor do frete relativo a transporte de produtos entre estabelecimentos do próprio contribuinte**, sejam estes destinados à venda ou industrialização; que a Solução de Divergência COSIT nº 11/07, trata de situação diversa;

- esclarece que os fretes, fazem parte do custo de obtenção da lã, principal insumo da empresa, cuja compra é feita pela filial em função da localização junto ao pólo produtor. Após passar por processo de classificação e enfiamento ainda na filial, a lã é transferida para a Matriz, onde passa a constituir o estoque de matéria-prima, prosseguindo-se o processo industrial com a “lavagem, cardagem, penteagem” e, produto final, qual seja, “Tops de Lã penteada”.

Da decisão recorrida

O Recurso Voluntário foi submetido a apreciação da Turma, que exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3102-002.325**, de 13/11/2014 (fls. 666/673), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que **deu provimento** ao Recurso Voluntário apresentado. Nessa decisão, o Colegiado decidiu, que:

“Os fretes incorridos no transporte de matéria-prima entre as unidades da pessoa jurídica industrial, por se enquadrarem no conceito de custo de produção, geram direito ao crédito das contribuições no regime não cumulativo”.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do **Acórdão nº 3102-002.325**, de 13/11/2014, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 756/767), apontando o dissenso jurisprudencial que visa discutir em relação a seguinte matéria: “**Direito ao creditamento dos gastos com frete incorridos no transporte de matéria-prima entre suas unidades durante o processo de industrialização**”.

Requer a Fazenda Nacional, que seja admitido o presente recurso, em razão da divergência apontada e, no mérito, que lhe seja dado provimento, de modo a não admitir o creditamento de PIS e COFINS pertinente ao frete entre estabelecimentos da empresa.

Assevera que o frete de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por óbvio, não se enquadra na previsão da Lei nº 10.637, de 2002. Se a lei determina que só geram créditos os bens e serviços usados como insumos na produção de mercadorias, o intérprete não pode ampliar o espectro de aplicação dessa regra para alcançar também os bens e serviços utilizados na distribuição das mesmas.

Afirma, que o Colegiado divergiu do entendimento exposto no **Acórdão** trazido como **paradigmas** nºs 3302-002.025 e 3302-01.166.

Cotejando os Acórdãos, o Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 745/747, **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões da Contribuinte

Cientificada do **Acórdão nº 3102-002.325**, de 13/11/2014, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou suas

contrarrazões de fls. 756/767, aduzindo, em apertada síntese para que, o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional não deve ser conhecido e, caso não seja esse o entendimento, que seja negado provimento, mantendo-se o Acórdão recorrido.

O não conhecimento se deve ao fato de a discussão aqui tratada refere-se aos créditos de PIS relativos aos custos de frete com o transporte de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma empresa, isto é, aqui se discute o creditamento de custos de um serviço essencial à produção. Contudo, as decisões paradigmáticas referem-se ao creditamento dos custos de frete para transferência de mercadorias acabadas ao estabelecimento de contribuinte ou da mesma empresa.

No mérito aduz que, em razão de tal processo de produção, o qual é realizado em etapas entre filial e matriz, tem-se que “o frete necessário para transporte da matéria-prima para continuação do processo produtivo não se trata de “*distribuição/reorganização das mercadorias*”, como erroneamente quer fazer crer a Fazenda Nacional, mas, sim, de custos relacionados à própria produção”.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 745/747, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

De outro lado, verifico que o Contribuinte pede, em suas contrarrazões, que o recurso da Fazenda Nacional não seja conhecido, pois não comprova a divergência. Passo, então, análise da matéria e da divergência apontada.

A Fazenda Nacional suscitou divergência jurisprudencial referente ao direito ao creditamento dos gastos com frete incorridos no transporte de matéria-prima entre suas unidades durante o processo de industrialização.

Na **decisão recorrida** restou reconhecido o direito ao crédito. De outro lado, nos **Acórdãos paradigmas** os valores das despesas de fretes contratados para as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não foram considerados como geradores de crédito de PIS/COFINS, por não integrar o conceito de insumo.

Apresentou, o Acórdãos paradigmas nº nºs 3302-002.025 e 3302-01.166, visando comprovar a divergência. Veja-se as ementas:

Acórdão recorrido: nº 3102-002.325, de 13/11/2014

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. DIREITO A CRÉDITO. FRETE NO TRANSPORTE DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE FILIAL E MATRIZ. PRECEDENTES DO CARF.

Os fretes incorridos no transporte de matéria-prima entre as unidades da pessoa jurídica industrial, por se enquadrarem no conceito de custo de

produção, geram direito ao crédito das contribuições no regime não cumulativo.

Acórdão paradigma nº 3302-002.025, de 23/04/2013 (parte que interessa questão)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

(...).

CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com **fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração)** entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica **não geram direito a créditos** da Cofins e da Contribuição ao PIS.

Acórdão paradigma nº 3302-01.166

CRÉDITO. INSUMOS.

Os gastos com frete de produtos entre estabelecimentos não geram direito ao crédito de PIS não cumulativo, eis que tal serviço não é utilizado como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

No confronto das ementas dos arestos, por si só, resta comprovada a divergência de interpretação da legislação tributária (conceito de insumo) sobre “despesas com fretes”, para efeitos de créditos de PIS, conforme disposto na Lei nº 10.637, de 2002. Com efeito, o paradigma 3302-002.025 trata de frete de produtos em elaboração (que caracterizam insumos) entre estabelecimentos e dá tratamento tributário diverso daquele aplicado no presente processo.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: **“Do direito ao creditamento dos gastos com frete incorridos no transporte de matéria-prima entre suas unidades durante o processo de industrialização”**.

Relativamente à questão do direito à tomada do crédito sobre fretes par o transporte de matéria-prima entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, no Acórdão recorrido reconheceu esse direito, conforme verifica no seguinte excerto de seu voto condutor:

“(…) Como se trata de **movimentação de matéria-prima que compõe o estoque da empresa, entre a unidade localizada junto ao polo de produção de lã e a matriz onde se encontra a planta industrial**, os fretes incorridos neste serviço de transporte, **embora não vinculados à operação de compra da matéria-prima e nem à operação de venda do produto acabado, enquadram-se como custos de produção**, nos termos do art. 290, I, do RIR/99 **e devem gerar crédito das contribuições** com base no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03.” Grifei

Como se vê, no caso sob análise, o que estamos debatendo é, especificamente, se o frete para movimentação de matérias-primas entre estabelecimentos da empresa, pode ser considerado como insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

No recurso o Contribuinte afirma que os gastos com FRETES em questão, fazem parte do custo de obtenção da lã (matéria prima), principal insumo da empresa, cuja compra é feita pela filial em função da localização junto ao pólo produtor no Rio Grande do Sul. Após

passar por processo de classificação e enfardamento ainda na filial, a lã é transferida para a Matriz em São Paulo, onde passa a constituir o estoque de matéria-prima, prosseguindo-se o processo industrial com a “**lavagem, cardagem, penteagem** e, por fim, tem-se o produto final principal, qual seja, ***Tops de Lã penteada***”.

Em tese, a lã, como matéria prima utilizada na fabricação do produto vendido, gera créditos. Saliente-se que, nem na decisão recorrida, nem no recurso em análise há qualquer alegação de vedação ao crédito sobre essa matéria prima.

Conforme a sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete está associado à compra de matérias-primas e integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito a crédito em razão de se enquadrar no disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de gasto com aquisição de matéria-prima.

Nesse contexto, entendo que na análise do **conceito de insumo** para fins de reconhecimento de créditos do PIS não-cumulativo, não se alcance todos os gastos da empresa. Contudo, há que se aferir a **essencialidade e a relevância** de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela contribuinte visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições.

Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo Parecer Cosit RFB nº 05, de 17/12/2018, que buscou assento no julgado do **Recurso Especial nº 1.221.170/PR**, consoante procedimento para recursos repetitivos. Do voto da Ministra Regina Helena Costa para aquele acórdão, foram extraídos os conceitos:

(...) tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

Quanto ao Parecer Cosit RFB nº 05, ressalvo não comungar de todas as argumentações postas no citado Parecer, entretanto, concordo com suas conclusões.

Isto posto, os **fretes utilizados na fase de produção**, em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte, contratados juntos a pessoas jurídicas e utilizados no âmbito do processo produtivo (como neste caso - transporte de insumos lã e produtos em fabricação), entre estabelecimentos fabris do contribuinte, geram direito ao crédito na condição de insumo, nos exatos termos do que consta no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por restar caracterizada sua essencialidade e relevância na elaboração do produto final.

Nesse mesmo sentido esta 3ª Turma da CSRF, vem decidindo esta matéria, como pode ser observado no Acórdão nº 9303-008.060, de 20/02/2019, da relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Veja-se a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

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

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

(...). Grifei.

Portanto, não há reparos a fazer no Acórdão recorrido, pois consonante com o entendimento acima exarado, o frete adquirido de pessoas jurídicas, nessa condição, satisfaz ao conceito de insumos previsto no inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de conhecer e no mérito **negar provimento** ao Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos