



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15868.720083/2012-76
ACÓRDÃO	9303-016.725 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	14 de abril de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CLEALCO ACUCAR E ALCOOL S/A EM RECUPERACAO JUDICIAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE PARA REMESSA DE ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O gasto com fretes na remessa de armazenagem na exportação não enseja a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como insumo, por não atender aos requisitos de essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ no REsp 1.221.170/PR, e nem como frete de venda, por não corresponder efetivamente a uma operação de venda.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE PARA REMESSA DE ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O gasto com fretes na remessa de armazenagem na exportação não enseja a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como insumo, por não atender aos requisitos de essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ no REsp 1.221.170/PR, e nem como frete de venda, por não corresponder efetivamente a uma operação de venda.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pelo provimento parcial, exclusivamente para aplicação da Súmula CARF 217.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, impetrado ao amparo do art. 118, Anexo, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023 (novo RI-CARF), contra o Acórdão nº 3301-011.220, de 25/10/2021 (fls. 1.373 a 1.391), assim ementado:

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, assim são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

CRÉDITOS. FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os gastos realizados na fase agrícola da agroindústria geram créditos de PIS/COFINS apurados no regime não cumulativo.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETES E INSUMOS PAGOS A PESSOA FÍSICA.

Somente custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, dão direito ao crédito, por expressa previsão legal art. 3º, §§, 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS DE DEPRECIÇÃO.

No tocante à apropriação de créditos em relação à depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004 (art. 31 da Lei nº 10.865/04), a celeuma foi analisada pelo STF, no Recurso Extraordinário 599.316, julgado em repercussão geral, com trânsito em julgado em 20/04/2021. Restou assentado que o art. 31, caput, é inconstitucional. Logo, deve ser afastada a limitação temporal, desde que tais bens sejam diretamente ligados ao processo produtivo da empresa.

DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS COMUNS VINCULADOS A RECEITAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA E EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. NECESSIDADE.

No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência não cumulativa e receitas comuns, não havendo sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessário se faz a apropriação por meio de rateio proporcional, nos termos do disposto no § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, assim são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETES E INSUMOS PAGOS A PESSOA FÍSICA.

Somente custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, dão direito ao crédito, por expressa previsão legal art. 3º, §§, 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS DE DEPRECIÇÃO.

No tocante à apropriação de créditos em relação à depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004 (art. 31 da Lei nº 10.865/04), a celeuma foi analisada

pelo STF, no Recurso Extraordinário 599.316, julgado em repercussão geral, com trânsito em julgado em 20/04/2021. Restou assentado que o art. 31, caput, é inconstitucional. Logo, deve ser afastada a limitação temporal, desde que tais bens sejam diretamente ligados ao processo produtivo da empresa.

DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS COMUNS VINCULADOS A RECEITAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA E EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. NECESSIDADE.

No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência não cumulativa e receitas comuns, não havendo sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessário se faz a apropriação por meio de rateio proporcional, nos termos do disposto no § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.

Consta do respectivo acórdão:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-011.217, de 25 de outubro de 2021, prolatado no julgamento do processo 15868.720082/2012-21, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Síntese dos Autos

Trata o presente processo de auto de infração de PIS e de COFINS não cumulativos em razão da não homologação de parte das compensações de PIS e COFINS declaradas nos PER/DCOMPs relativos ao período de 3º trimestre de 2009, sob o fundamento de que (i) os créditos não se amoldam ao conceito de insumos e materiais intermediários, bem como (ii) é indevida a utilização de método de apropriação direta, na forma como efetuado pela Recorrente.

A Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 987/1006) pleiteando a reversão da glosa realizada, sob o fundamento de que os bens utilizados como base para o cálculo dos créditos de PIS/COFINS são insumos efetivamente aplicados no processo produtivo de fabricação de açúcar, tratando-se de matéria-prima básica, indispensáveis à consecução do objeto social da Recorrente.

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade da Contribuinte.

Em 30 de janeiro de 2019, por meio da Resolução nº 3301-001.032, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF converteu o julgamento em diligência à repartição de origem para que se tomassem as seguintes providências:

i) trazer aos autos, em 60 dias, prorrogáveis uma vez por igual período:

a) Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, para o produto AÇÚCAR, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo;

b) Indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos;

c) Apontar e descrever o uso de bens do ativo imobilizado no processo de produção que foram glosados, especificando-os;

d) Apresente a segregação entre os fretes: 1-venda; 2-compra de insumos e 3-intercompany, indicando as respectivas notas fiscais que foram glosadas;

e) Esclarecer se, para o período em análise, a cana de açúcar foi adquirida na integralidade de terceiros/pessoas jurídicas.

ii) Indicar os insumos e os bens do ativo permanente que são comuns à produção de açúcar e de álcool, detalhando-os.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em sessão realizada no dia 25 de outubro de 2021, decidiu, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário.

A Contribuinte apresentou Embargos de Declaração (fls. 1461/1.467) no qual suscitou vícios de omissão no acórdão embargado, tendo eles sido rejeitados pelo Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, por meio do Despacho de Admissibilidade de Embargos (fls. 1.485/1.490).

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 12.257 a 12.295), o qual foi admitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF através do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 12.299 a 12.309.

A Contribuinte apresentou Recurso especial (fls. 1.499/1.528), no qual suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente: a) à **nulidade da**

decisão recorrida por alteração do critério jurídico, indicando como paradigmas os acórdãos nº 9303-004.627 e 9303-001.501; b) **ao direito à tomada de créditos da contribuição social não cumulativa sobre os gastos incorridos na fase agrícola de seu processo produtivo**, indicando como paradigma os acórdãos nº 3201-006.200 e 3102-001.208.

O recurso especial da contribuinte teve seu seguimento negado pela Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF através do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 1.609/1.617.

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Suscita a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional haver divergência interpretativa da legislação tributária quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas (i) **sobre o custo dos serviços de transporte de açúcar para remessa de armazenagem**, indicando como paradigma o acórdão n.º 3401-008.604; e (ii) **sobre o custo dos fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma**, indicando como paradigma o acórdão n.º 9303-011.548.

Em síntese, alega em suas razões recursais que:

- os serviços de transporte para remessa de armazém, ainda que se efetive a exportação, não confere creditamento por se tratar de mera operação logística, sem vinculação com a venda ou com o processo produtivo;
- somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, ligados ao desenvolvimento da atividade econômica;
- é inadequado entender por insumo os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo, não sendo passível de crédito os gastos com serviço de transporte de açúcar para remessa de armazenagem e posterior exportação, bem como com fretes de produtos acabados, por absoluta falta de previsão legal.

Intimada, a Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 1.470/1.481, sustentando que o recurso especial não deve ser conhecido por ausência de instrução com o inteiro teor dos acórdãos paradigmas ou com cópia da publicação de seus teores ou ementas, por ausência de

demonstração da legislação tributária interpretada de forma divergente e por ausência de similitude fática entre os acórdãos paragonados.

Quanto ao mérito, alegou, em síntese, que:

- comprovou, por meio das planilhas e relatórios apresentados quando na conversão do julgamento em diligência a descrição de seus gastos, restando claro que os custos relativos ao frete compõem seus custos e são essenciais para o desenvolvimento de sua atividade;
- todas as aquisições e vendas estão contempladas no conceito de insumo adotado pela Lei nº 10.833/03, em conformidade com o RESP nº 1.221.170-PR, por se tratar de elementos indispensáveis à geração de receita e não somente dizem respeito à fabricação do produto final;
- o frete de produtos entre as unidades da empresa tem por finalidade o transporte de açúcar, melação, bagaço de cana, que serão utilizados no processo de fermentação para obtenção do álcool, ou seja, no processo produtivo da Recorrida;
- incorre em despesas necessárias à manutenção dos produtos que serão utilizados no seu processo produtivo ou destinados à venda, de modo que todos os procedimentos de transporte e organização são indispensáveis para manter a qualidade do produto ofertado, sendo, portanto, essencial para o seu processo produtivo;
- em todos os casos o ônus do transporte dos produtos foi suportado pela Recorrida, o que permite o creditamento de PIS e COFINS sobre referidos custos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Freitas Costa**, Relator

Do conhecimento

O recurso é tempestivo, e, face às alegações da Contribuinte pela sua inadmissibilidade, deve ter os demais requisitos melhor analisados.

Quanto à alegação de não conhecimento em decorrência da ausência de instrução com o inteiro teor dos acórdãos paradigmas ou com cópia da publicação de seus teores ou ementas, este não procede uma vez que a Fazenda Nacional trouxe em seu recurso especial a cópia das ementas dos acórdãos indicados como paradigma, cumprindo, desta forma o requisito previsto no §9º do art. 118 do RICARF.

No tocante à alegação de não conhecimento em razão de ausência de demonstração da legislação tributária interpretada de forma divergente, sem razão a Recorrida. O recurso especial efetivamente indica e demonstra a legislação que entende ter sido interpretada de forma divergente.

Passemos então à análise da alegação de ausência de similitude fática entre os acórdãos paragonados.

(i) **Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos serviços de transporte de açúcar para remessa de armazenagem**

Alega a Recorrida que o Recurso Especial não deve ser conhecido nesta matéria por ausência de similitude fática entre os acórdãos paragonados.

Sustenta que o acórdão paradigma trata de situação referente ao direito a crédito das despesas de transporte para o porto ou estadia de motoristas, enquanto no caso dos autos está-se a cuidar do direito a crédito sobre o serviço de transporte de açúcar para remessa de armazenagem de produto e fretes de produtos acabados e inacabados entre estabelecimentos da empresa.

Quanto à matéria, no Acórdão recorrido entendeu-se que “(...) o serviço de transporte de açúcar para remessa de armazenagem de produto para posterior exportação e os fretes de produtos acabados e inacabados entre estabelecimentos da empresa podem ser objeto de creditamento com suporte no inciso IX do art. 3º e art. 15, II e, no caso de produtos inacabados, com suporte no inciso II da Lei nº 10.833/2003”.

No acórdão paradigma 3401-008.604, decidiu a Turma julgadora:

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS DE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA PORTOS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com a transferência de produto acabado para portos e armazéns no caso de exportações indiretas, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição. (destaques nossos)

Do voto do relator cumpre trazer à colação:

Consultando o Termo de Verificação Fiscal, constato que a fiscalização glosou as rubricas “serviços com exp doc exportação” e “despesas portuárias (exceto as de armazenagem)”. Uma vez que a empresa não possui exportações diretas, não é possível o aproveitamento de créditos relativos às despesas portuárias do tipo transporte para o porto ou estadia de motoristas, considerando que a fiscalização excluiu da glosa as despesas de armazenagem, para as quais há previsão legal para creditamento.

Portanto, presente a similitude fática, voto pelo conhecimento do recurso especial na matéria.

- (ii) **Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com fretes em operações de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da firma**

Para a presente matéria, a Fazenda Nacional indicou como paradigma o Acórdão n.º 9303-011.548, que conclui:

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.

Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fábrica da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa

Consignou o Despacho de Admissibilidade assinado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção ao realizar o cotejo dos arestos confrontados:

A decisão deferiu o creditamento sobre o custo dos fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma por entender que se incluíam na operação de venda. *(se referindo ao acórdão recorrido)*

(...)

A decisão rechaçou a possibilidade de creditamento das contribuições sobre as despesas com fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos da recorrente, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a Cofins na sistemática de apuração não-cumulativa, pois não se subsumem no conceito de insumo nem se relacionam a uma fase logística anterior à venda. *(se referindo ao acórdão paradigma)*

Desta forma, considerando que há efetiva divergência interpretativa entre os acórdãos recorrido e paradigma quanto à possibilidade de crédito calculado sobre fretes de produtos acabados, conheço do recurso especial nesta matéria.

Com estes fundamentos, voto por conhecer o recurso especial da Fazenda Nacional.

Do mérito

- i. **Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos serviços de transporte de açúcar para remessa de armazenagem**

A matéria foi objeto de análise no acórdão n.º 9303-016.438, cuja recorrente era a ora recorrida.

Trago à colação trecho do voto do relator, Cons. Rosaldo Trevisan:

Ocorre que a simples remessa a estabelecimento para armazenagem, formação de lote, centro de distribuição, ou congênere, é uma etapa que antecede a venda, ainda não estando configurada no processo a efetiva venda da mercadoria. No máximo, seria uma etapa que sucede o processo produtivo e antecede a operação de venda, o que inviabilizaria o crédito seja como insumo seja como operação de venda.

Assim vem decidindo de forma assentada este colegiado uniformizador de jurisprudência, a ponto de a matéria já estar igualmente a demandar súmula específica, seja para despesas portuárias na exportação, despesas de remessas e/ou armazenagem em centros de distribuição, ou envios de produtos acabados para qualquer estabelecimento em operação que não constituam efetivamente uma venda.

(...)

As razões de decidir de todos esses precedentes são uníssonas no sentido de que a fretes e armazenagem de produtos acabados só ensejam a tomada de créditos quando se tratar de operação de venda, e não de operação intermediária, que antecede a operação de venda.

Destarte, mantendo tais razões de decidir, que vem sendo externadas por este colegiado em julgados recentes, entendo que não cabe a tomada de créditos das contribuições não cumulativas (PIS e COFINS) sobre serviços de transporte e armazenagem que não sejam efetivamente relativos a uma operação de venda.

Portanto, tendo em conta que a rubrica glosada não se refere efetivamente a uma operação de venda, mas sim a uma operação intermediária, posterior ao processo produtivo, e anterior à operação de venda, resta inviabilizado o direito ao crédito, quer pelo inciso II, quer pelo inciso IX do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas.

Com estes fundamentos, voto por dar provimento ao recurso especial na matéria.

- ii. **Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com fretes em operações de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da firma**

A matéria é objeto da Súmula n.º 217 do CARF, aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 e com vigência em 04/10/2024, devendo ser acolhida:

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Portanto, deve-se aplicar o disposto na Súmula CARF n.º 217.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa