



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16349.000048/2009-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-008.740 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2020
Recorrente COMERCIAL INDUSTRIAL BRANCO PERES DE CAFE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

CRÉDITOS EXPORTAÇÃO. FRETE INTERNO. CUSTO DE PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE

O frete incorrido na aquisição dos insumos, bem como na transferência de insumos ou mesmo produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira. Divergiu o Conselheiro Marcos Roberto da Silva, que negava provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-008.738, de 22 de setembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 16349.000040/2009-05, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Breno do Carmo Moreira Vieira, Marco Antonio Marinho Nunes, Marcos Roberto da Silva (Suplente), Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3301-008.740 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16349.000048/2009-63

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a ressarcimento de créditos de PIS/COFINS não cumulativos – Exportação.

Após fiscalização, com diversas intimações para apresentação de documentos, demonstrativos, notas fiscais, conhecimentos de transporte, dentre outros, a autoridade administrativa proferiu o despacho decisório para glosar os créditos apurados sobre despesas de frete incorridas na aquisição de insumos e na remessa para armazém ou filiais, fretes estes desvinculados das operações de venda. Assim, reconheceu parcialmente os créditos pleiteados.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade para fins de reverter as glosas, sob o argumento de que os fretes representam insumos de seu processo produtivo, apresentando jurisprudência administrativa nesse sentido.

No julgamento da manifestação de inconformidade, a DRJ proferiu o Acórdão, para julgar improcedente a manifestação de inconformidade e manter as glosas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO.

Somente dá direito a crédito, no regime de incidência não cumulativa, o frete na aquisição cujo valor esteja incluído no preço dos bens para os quais a legislação também preveja igualmente o direito a crédito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Notificada da r. decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário para repisar os argumentos de sua defesa inicial.

É o que basta para relatar.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo.

Cinge a controvérsia na discussão sobre a possibilidade de apuração dos créditos de COFINS não cumulativa sobre as despesas de frete na aquisição de insumos utilizados em seu processo produtivo, bem como nas remessas de produtos produzidos pela Recorrente para armazéns. A fiscalização realizou as glosas, admitindo o crédito apenas nas despesas com armazéns e fretes nas operações de venda, *verbis*:

Dos créditos das despesas de armazenagens e fretes na operação de venda

30. Para apurar a base de cálculo do crédito a descontar decorrente das despesas de armazenagens e fretes na operação de venda, foram utilizados os arquivos digitais apresentados pelo interessado conforme a IN SRF nº 86/2001 e o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23 de outubro de 2001, alterado pelo Ato Declaratório Cofis nº 55, de 11 de dezembro de 2009 (Anexo nº 12585.000003/2012-41 do presente processo).

31. Utilizando esses arquivos, foi elaborado relatório no Contábil. A partir deste relatório e utilizando-se de técnicas de auditoria, selecionou-se uma série de conhecimentos de transporte (fls. 36 a 269) para corroborar as informações dos arquivos digitais - 3º Intimação Fiscal (fls. 33 e 34).

32. Os valores informados nos arquivos digitais foram comprovados por essa seleção de notas e estão de acordo com os valores informados no DACON. **Mas detectou-se que parte dos fretes que compõem a base de cálculo dos créditos referentes a essa rubrica não se referem a frete na operação de venda.** Esta condição é necessária para que o contribuinte possa se creditar, segundo o art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

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

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”

33. Sendo assim, a parte do crédito referente aos fretes ligados a outras operações, que não a operação de venda, foi glosada por esta fiscalização, de acordo com planilha à fl. 667.

34. Resumo da glosa: (grifei)

Período	Despesas de armazenagens e fretes na operação de venda		
1º trimestre de 2009	Valor informado no DACON (a)	Valor da glosa (b)	Valor considerado pela fiscalização (a - b)
Janeiro	R\$ 39.336,19	R\$ 20.395,89	R\$ 18.940,30
Fevereiro	R\$ 13.979,57	R\$ 0,00	R\$ 13.979,57
Março	R\$ 39.954,49	R\$ 0,00	R\$ 39.954,49
TOTAL	R\$ 93.270,25	R\$ 20.395,89	R\$ 72.874,36

Veja que a motivação da glosa é tão somente esta. A partir de todas as notas fiscais e contabilidade, a fiscalização constatou que parte dos fretes não estão vinculados às operações de venda.

Assim, não têm pertinência ao caso concreto os argumentos da d. DRF desenvolvidos no acórdão recorrido, no sentido de que a Recorrente não comprovou ter assumido o ônus desses custos para que passassem a integrar o custo de aquisição dos insumos.

A discussão sobre o conceito de insumos resta superada pela jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte” (grifei):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) **é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004,** porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.** (grifei)

Trata-se o insumo, portanto, de uma despesa incorrida para a aquisição de um bem ou de um serviço essencial ou relevante **para** a produção ou **para** a prestação de serviço,

não se incluindo aí uma essencialidade **para** o comércio ou para a administração da empresa. Veja que são despesas “na” produção /prestação de serviços, o que afasta também a consideração como insumo quaisquer outras despesas ou encargos incorridos, como publicidade, representante comercial e que tais, já que esta despesa não é

incorrida NA produção ou NA prestação de um serviço. Ou se produz um serviço ou se produz um produto, assim é possível verificar quais foram os insumos desta produção.

Este é o teor do quanto previsto no artigo 3º, II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ao estabelecer que os créditos serão apurados sobre bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou **fabricação de bens ou produtos** destinados à venda.

Art. 3º (...)

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

Quando a despesa de transporte é incorrida pelo adquirente do insumo, separado do valor da operação, este frete é tributado pelas contribuições e deve ser considerado insumo para compor a base de cálculo dos créditos. Especificamente: se o adquirente do produto contrata um serviço de frete para o prestador do serviço buscar a mercadoria (insumos) onde quer que ela esteja para trazer até seu estabelecimento, esse frete é insumo, com direito à crédito, independentemente do produto em si não ser tributado.

Neste sentido, se os fretes sobre as compras correram por conta do comprador, tais despesas não integram o custo de aquisição dos bens, consistindo em um serviço que onera o processo produtivo, sendo cabível a apuração dos créditos.

Acórdão nº 3402-006.999. Relator Pedro Sousa Bispo. Sessão de 25/09/2019

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

(...)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Acórdão nº 3402-007.189. Relatora Maria Aparecida Martins de Paula. Sessão de 17/12/2019

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado. O serviço de transporte do insumo até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo

produtivo de interesse. Embora anteceda o processo produtivo da adquirente, trata-se de serviço essencial a ele. A subtração desse serviço privaria o processo produtivo do próprio bem essencial (insumo) transportado.

Se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do efetivo direito de creditamento relativo aos insumos transportados.

Apreciando esta matéria, esta colenda 1ª Turma Ordinária, no acórdão 3301-006.035 de relatoria do i. Conselheiro Winderley Moraes Pereira, proferiu o entendimento de que o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, gera direito ao crédito das contribuições.

O mesmo raciocínio se aplica ao frete do produto acabado, após a produção realizada pela contribuinte, para as remessas entre estabelecimentos ou para transferência ao armazém geral, ainda antes da operação de venda.

Isso porque o serviço de frete interno dos insumos e produtos acabados entre estabelecimentos, ou mesmo serviço de frete entre estabelecimento e armazém, incluindo aí próprio serviço de armazenamento, em que pese após a produção do produto em si, ainda fazem parte do processo produtivo e integram o custo de produção, já que não estão vinculados à operação de venda.

É por isso que o crédito, nessa hipótese, se faz na modalidade de insumo, previsto no artigo 3º, II, e não na modalidade de frete e armazém na operação de venda, previsto no artigo 3, IX, todos da Lei 10.833/2003. Estes custos de frete interno e armazém irão compor o custo de produção e farão parte do valor agregado ao produto produzido pela indústria. Daí sua configuração como insumo.

As turmas ordinárias e a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais possuem entendimento consolidado na matéria:

Acórdão nº -3201-006.152. Relator Hécio Lafetá Reis. Publicação 11/12/2019

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

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

(...)

CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E PARA ARMAZÉNS GERAIS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa ou destinados a armazéns gerais, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

Acórdão 9303-009.736. Relator Rodrigo da Costa Pôssas. Publicação 11/12/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

CUSTOS/DESPESAS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS, EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, FERRAMENTAS E MATERIAIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes entre estabelecimentos para transporte de produtos acabados, com embalagens para transporte dos produtos acabados, com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação e com limpeza e inspeção sanitária enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

Note que esse raciocínio se presta a permitir o tratamento do frete como insumos se vinculado ao processo produtivo. Melhor dizendo, o frete incorrido na aquisição de insumos para seu processo produtivo, bem como o frete incorrido para a transferência interna do produto que acabou de ser produzido, deve ser considerado insumo.

Importante sopesar um argumento do v. acórdão recorrido em relação à aquisição de produtos acabados para revenda, no sentido de que a Recorrente não fez prova de que suportou a despesa do frete nessa aquisição, situação que justificaria a glosa da despesa como insumo porque não houve prova de que o frete faz parte do custo da aquisição.

Realmente, não se trata de insumo, mas isso não foi objeto de glosa. Não será insumo o frete incorrido na aquisição de produtos produzidos por terceiros para realizar uma revenda. Isso porque, nessa operação, a contribuinte atua como comerciante/revendedor, nada produzindo, não havendo que se falar em insumos para o processo produtivo. Até porque, se assim for, o frete na aquisição do produto para revenda integra o valor da operação nessa aquisição, se suportado pelo adquirente, mas debitado em sua conta pelo fornecedor do produto. Assim, já compõe a base de cálculo da apuração do crédito por fazer parte do custo de aquisição da mercadoria adquirida para revenda.

Portanto, o caso trata de crédito no artigo 3º, II da Lei 10.833/2003.

É de se reconhecer, portanto, o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e para armazenamento.

Isto posto, voto por conhecer do recurso voluntário para dar provimento.

Informe-se que o crédito se refere à Cofins ou PIS. Assim, as referências a Cofins constantes no voto condutor do acórdão paradigma retro transcrito devem ser aplicadas, nos mesmos termos, ao crédito de PIS.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora