MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16349.000229/2009-90

Processo nº	16349.000229/2009-90
Recurso	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-014.428 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	17 de outubro de 2023
Recorrentes	MONSANTO DO BRASIL LTDA
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

SUJEITO PASSIVO. RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, quando, do confronto da decisão recorrida com os paradigmas indicados, não restar configurada divergência interpretativa: para a caracterização de controvérsia jurisprudencial, é necessário que haja similitude fática entre as situações analisadas pelos paradigmas e aresto recorrido.

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

Ano-calendário: 2009

FRETES DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre serviços de fretes utilizados para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio sujeito passivo. Somente os fretes na aquisição de insumos e aqueles fretes na venda de bens e serviços, com necessária transferência de titularidade dos produtos, dão direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativos.

ALUGUÉIS. PRÉDIOS. MÁQUINAS. EQUIPAMENTOS.

As despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados, direta ou indiretamente, nas atividades empresariais geram crédito no regime de apuração não cumulativa das contribuições sociais.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

É possível o aproveitamento de créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS/COFINS não cumulativos, desde que tais serviços sejam tributados.

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, e, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere a despesas de fretes para movimentação de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma, e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, negar provimento, vencidas as Conselheiras Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia Elena de Campos, que votaram pelo provimento.

(documento assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)
Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Josefovicz Belisario (suplente convocada), Vinicius Guimaraes, Semíramis de Oliveira Duro, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência, interpostos pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão n° 3302-004.824, de 24/10/2017, integrado pelo Acórdão nº 3302-006.046, de 24/10/2018, assim ementados:

> Ac. nº 3302-004.824:
> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
> Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2009
> GLIFOSATO TÉCNICO. MATÉRIA PRIMA UTILIZADA NA FABRICAÇÃO HERBICIDA DA POSIÇÃO 38.08 DA NCM. AQUISIÇÃO POR ESTABELECIMENTO FABRICANTE. RECEITA AUFERIDA NA VENDA. TRIBUTAÇÃO À ALÍQUOTA ZERO. CABIMENTO.
> Se comprovado que a pessoa jurídica adquirente é fabricante de defensivos agropecuários, fica reduzida a alíquota a zero da Cofins incidente sobre a receita decorrente da venda de matéria-prima, a exemplo do insumo "Glifosato Técnico", utilizado na fabricação de herbicida da posição 38.08 da NCM.
> NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMO TRIBUTADO. APLICAÇÃO EM PRODUTO NÃO TRIBUTADO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.
> É permitido o desconto de crédito sobre à aquisição de insumo sujeito à tributação normal da Cofins e utilizado na fabricação de produto intermediário, cuja receita de venda não está sujeita à tributação da referida contribuição.
> COFINS NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. SERVIÇOS CORRELATOS À ARMAZENAGEM. INADMISSIBILIDADE.
> Não encontra amparo no inciso IX do art 3o da Lei n° 10.833/2003 a pretensão de descontar os valores das contribuições das despesas que não são de armazenagem, mas que corroboram com essa atividade.
> REGIME NÃO CUMULATIVO. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO DE VENDA. DESPESA COM FRETE NO TRANSPORTE DO BEM DEVOLVIDO. DIREITO DE DEDUÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.
> No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é passível de apropriação os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre as despesas com frete incorridas na operação de devolução de bem vendido, ainda que tais despesas tenha sido suportadas pelo contribuinte.

Original

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008
DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. INOCORRÊNCIA DO CERCEAMENTO DO DIREITO DEFESA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.
Não é passível de nulidade, por cerceamento ao direito de defesa, a decisão de primeiro grau em que apresentado pronunciamento claro e suficiente sobre todas as razões de defesa suscitadas na peça defensiva e a recorrente demonstrou pleno conhecimento dos fundamentos da decisão.
Consta do dispositivo do Acórdão:
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.
Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, vencida a Conselheira Lenisa Prado. Designado o Conselheiro José Fernandes do Nascimento para redigir o voto vencedor. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: reverter a glosa na aquisição de insumos classificados na NCM 38249041 (desincrustantes, anticorrosivos ou antioxidantes), reverter a glosa nas aquisições de 29310037 (Ácido N- Fosfonometil Iminodiacético -PIA) utilizadas na fabricação de NCM 29310032 (N-(fosfonometil)Glicina), reverter a glosa quanto à despesa com nota fiscal emitida pela empresa Mendes Cintra & Cintra Ltda, reverter a glosa sobre os créditos tomados sobre locação de máquinas de bebidas quentes e purificadores de água, bem como sobre mão-de-obra de manejo dos guindastes, reverter a glosa sobre o crédito tomado sobre frete na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero e manter a incidência de alíquota zero nas vendas de produto "Glifosato Técnico" à empresa Helm. Vencido o Conselheiro José Fernandes do Nascimento que mantinha as glosas nas aquisições de 29310037 (Acido N- Fosfonometil Iminodiacético - PIA), quanto à despesa com a nota fiscal emitida pela empresa Mendes Cintra & Cintra Ltda e quanto ao crédito tomado sobre frete na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero. Vencida a Conselheira Maria do Socorro F. Aguiar que mantinha as glosas nas aquisições de 29310037 (Ácido N- Fosfonometil Iminodiacético - PIA) e quanto à despesa com a nota fiscal emitida pela empresa Mendes Cintra & Cintra Ltda. Vencido o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède que mantinha a glosa quanto ao crédito tomado sobre frete na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero. Vencida a Conselheira Lenisa Prado que dava provimento quanto às despesas com enlonamento, amarração e manobra de carga, quanto aos créditos sobre frete de devolução de vendas e de retorno de mercadoria e de material, transferência de mercadorias, outros fretes genericamente denominados, fretes na operação de venda de sucata industrial e de veículos, operação de doação, remessas, importações, recebimentos de amostras e material, quanto aos fretes na aquisição de bens para o ativo imobilizado e de materiais para o uso e consumo, quanto aos fretes na aquisição de insumos sem identificação e sem indicação de operação relacionada e que convertia em diligência para: esclarecimentos quanto à utilização dos guindastes no processo produtivo, apresentar as notas fiscais relativas às glosa do frete na venda de mercadorias sem indicação de nota fiscal, esclarecimento quanto aos créditos cujas informações, na planilha de memória dos cálculos, eram conflitantes ou o tipo de despesa não foi identificado, produzir perícia contábil e fiscal quanto às vendas de produto "Glifosato Técnico" à empresa Helm. Designado o Conselheiro José Fernandes do Nascimento para redigir o voto vencedor.

Intimada do acórdão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial, suscitando divergência com relação às seguintes matérias:

> Fretes na aquisição de insumos desonerados (sujeitos à alíquota zero). Paradigmas indicados: 9303-005.154 e 3301-002.298;
>
> Aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades administrativas da empresa (não empregados em sua atividade fim). Paradigmas indicados: 3201-002.094 e 9303-005.286

Em exame de admissibilidade, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, trazendo, em seu despacho, as seguintes considerações:

Original

Fretes na aquisição de insumos desonerados

Sobre essa matéria, a PGFN contesta o entendimento manifestado no acórdão recorrido de que os gastos com fretes dos insumos que não tenham sofrido a incidência do PIS/COFINS gerem direito a crédito. De fato, no Acórdão recorrido chegou-se ao entendimento de que "apesar das matérias-primas estarem sujeitas à tributação pela alíquota zero, as despesas com frete são regularmente oneradas pela COFINS, o que deveria cancelar a glosa imposta", de tal sorte que haveria jurisprudência no sentido de ser possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de mercadorias tributadas pelo PIS com alíquota zero.

(...)

No Acórdão no 9303-005.154, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em sessão de 17/05/2017, a turma conheceu do Recurso formalizado pela Fazenda Nacional e deu provimento, por voto de qualidade, quanto à ausência de previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins. Prevaleceu o entendimento de que o frete só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições e, não sendo o insumo tributado, não há previsão legal para este aproveitamento. A ementa se reproduz parcialmente a seguir.

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS.IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins."

Na mesma linha, no Acórdão de no 3301-002.298, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, em sessão de 23/04/2014, decidiu por unanimidade de votos que os fretes incidentes nas aquisições de produtos para revenda e/ ou utilizados como insumos na produção de bens destinados a venda, desonerados da contribuição, não geram créditos passíveis de desconto/ressarcimento. O colegiado entendeu que as aquisições 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 zero, isentos ou não alcançados pela contribuição, não dão direito a créditos passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. A ementa também se reproduz parcialmente a seguir.

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CUSTOS. INSUMOS. AQUISIÇÕES. FRETES. PRODUTOS DESONERADOS.

Os fretes incidentes nas aquisições de produtos para revenda e/ ou utilizados como insumos na produção de bens destinados a venda, desonerados da contribuição, não geram créditos passíveis de desconto/ressarcimento."

Diante do exposto, entendo comprovada a divergência jurisprudencial no que diz respeito à matéria.

Aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades administrativas

Quanto à segunda matéria questionada, "aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades administrativas da empresa (não empregados em sua atividade fim)", a PGFN contesta o entendimento manifestado no acórdão recorrido de que o aluguel de máquinas e equipamentos geraria direito a crédito do PIS e da COFINS, mesmo quando não empregados na atividade fim da empresa.

No Acórdão recorrido, chegou-se ao entendimento de que "o preceito legal em destaque exige que bens locados de pessoa jurídica sejam “utilizados nas atividades da empresa” e não na atividade fim da empresa como entendeu a autoridade fiscal" devendo ser "cancelada a glosa dos créditos apropriados sobre os valores das despesas de aluguéis de máquinas para a purificação de água e o preparo de bebidas quentes" (grifos nossos). Assim, decidiu-se reverter a glosa sobre os créditos tomados sobre a locação dessas máquinas, bem como sobre mão-de-obra de manejo dos guindastes.

A PGFN apresentou como paradigma, no que diz respeito à essa matéria, os acórdãos de no 3201-002.094 e no 9303-005.286, os quais não tiveram cópia de inteiro teor juntada

Original

> aos autos, mas suas ementas também foram reproduzidas no Recurso Especial formalizado (fls. 12 a 18 do Recurso).
> No Acórdão no 3201-002.094, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara em sessão de 15/03/2016, entendeu-se que, na sistemática não-cumulativa, apenas podem ser descontados créditos em relação a aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, quando essenciais à atividades da empresa, sob o argumento de que "fogem ao conceito de "insumo", premissa do presente voto, por não se demonstrar essas despesas estarem atreladas ao processo produtivo da empresa".
> No Acórdão no 9303-005.286, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em sessão de 22/06/2017, decidiu-se, por unanimidade de votos, que geram direito ao crédito do PIS e da COFINS as despesas com aluguel de máquinas e equipamentos utilizados na atividade fim da empresa. Em seu voto, a relatoria defendeu "não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa"(grifos nossos).
> Comprovada a divergência jurisprudencial no que diz respeito à matéria.

Intimado do acórdão recorrido, do recurso especial da Fazenda Nacional e do despacho de sua admissibilidade, o contribuinte apresentou apenas recurso especial.

Em recurso especial, o sujeito passivo apontou divergência quanto à possibilidade de creditamento, no âmbito das contribuições não cumulativas, dos seguintes gastos:

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA	ACÓRDÃOS INDICADOS COMO PARADIGMA
1.	Nulidade da decisão de julgamento administrativo de primeira instância por violação da ampla defesa e do contraditório	103-19.789 108-05.963
2.	Possibilidade de cobrança do crédito tributário emergente de declaração de compensação não homologada por via de Despacho Decisório	204-01.613
3.	Direito à tomada de créditos as contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos serviços de armazenagem e logística (enrolamento, amarração e manobra de cargas)	3201-003.170

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA	ACÓRDÃOS INDICADOS COMO PARADIGMA
4.	Direito à tomada de créditos as contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes em geral	9303-006.218

Em exame de admissibilidade, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF negou provimento ao Recurso.

Contrapondo-se ao despacho de admissibilidade, o sujeito passivo apresentou agravo, o qual foi examinado e acolhido apenas parcialmente pela Presidência da CSRF – matérias 3 e 4 apenas -, conforme se depreende da leitura dos excertos a seguir transcritos:

> (...)
> No que tange à terceira matéria do recurso especial, disse-se no despacho:
> 2.3 DIVERGÊNCIA (3) - DIREITO À TOMADA DE CRÉDITOS AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE O CUSTO DOS SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM E LOGÍSTICA (ENLONAMENTO, AMARRAÇÃO E MANOBRA DE CARGAS)
> A decisão recorrida considerou que o processo produtivo do recorrente envolve a produção de glifosato técnico, defensivos agrícolas e milho, razão pela qual os serviços de enlonamento, amarração e manobras de cargas não se subsumem no conceito de insumo e tampouco podem ser consideradas como despesas de armazenagem e transporte.
> Aduziu que o inciso IX do artigo 3o da Lei nº 10.833, de 2003 assegura apenas o crédito sobre as despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, sem haver previsão legal de apropriação créditos sobre as despesas com serviços de enlonamento, amarração e manobras de cargas.

Original

O Acórdão indicado como paradigma n° 3201-003.170 teve ementa lavrada nos seguintes termos:
(...)
Com relação às despesas com descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, incorridas por empresa atuante na fabricação de fertilizantes, a decisão entendeu que se subsumem no conceito de insumo, podendo ser objeto de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3o das leis de regência, salvo os valores pagos a despachante, pessoa física, por expressa vedação legal.
Cotejo dos arestos confrontados Impossível comparar as decisões, haja vista que não tratam das mesmas rubricas: despesas com desestiva, analisadas pela decisão indicada como paradigma não se confundem com despesas de enlonamento, amarração e manobra de cargas, contempladas pela decisão recorrida.
A insurgência recursal quanto ao ponto está assim vazada:
(C) A DIVERGÊNCIA COM RELAÇÃO À POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE COFINS SOBRE AS DESPESAS COM SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM E LOGÍSTICA
36. Neste ponto, mais uma vez a r. decisão agravada considerou que não há similitude fática entre as despesas de armazenagem e logística analisadas e validadas pelo V. Acórdão paradigma e as despesas do presente processo.
37. No entanto, a situação fática é semelhante. A Agravante, ao contrário do que consignado pela r. decisão agravada, demonstrou que o entendimento do Acórdão recorrido diverge da interpretação dada para a questão pelo acórdão paradigma, em que foi expressamente reconhecido o direito aos créditos sobe serviços com armazenagem e logística.
38. O V. Acórdão recorrido manteve o entendimento apresentado pelo I. Agente Fiscal sobre as glosas de créditos de COFINS decorrentes de despesas com serviços de armazenagem e logística. Contudo, conforme será demonstrado, e com base na jurisprudência desse E. Tribunal, os créditos aproveitados pela Agravante decorrem de despesa essencial e imprescindível para a manutenção da sua produção.
39. Frise-se que a similitude está justamente no tratamento divergente nos casos em que há o reconhecimento do direito creditório de insumos indispensáveis ao processo produtivo, razão pela qual o argumento de que os Acórdãos analisam situações distintas não merece prevalecer, como demonstrado abaixo:
(...)
40. Verifica-se que enquanto o V. Acórdão recorrido limita o creditamento à expressa previsão legal de apropriação de créditos (e entende que não se trataria de insumo), o V. Acórdão paradigma reconhece a possibilidade de creditamento sobre serviços indissociáveis à armazenagem da mercadoria e frete. Nota-se, portanto, que no presente caso os serviços de enlonamento, amarração e manobra de carga são imprescindíveis e indissociáveis ao serviço de armazenagem, devendo ser reconhecida a possibilidade de creditamento em relação a essas despesas.
41. Ademais, a r. decisão agravada limitou-se a afirmar que as despesas tratadas no V. Acórdão paradigma seriam de desestiva. No entanto, há despesas como descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, conforme se verifica na própria ementa indicada pelo r. decisão agravada. Não há dúvidas de que tais despesas se assemelham com as despesas analisadas pelo V. Acórdão recorrido.
Neste aspecto, entendo, deva ser acolhido o agravo.
É que, como bem apontado no recurso sob exame, as despesas que foram aceitas como geradoras de crédito não se resumem às de "desestiva" embora esse seja o título dado ao capítulo daquela decisão.
No entanto, nele mesmo consta:
Crédito calculados sobre desestiva
Conforme relata a recorrente, trata-se de dispêndios que englobam gastos com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem alfandegada, prestados por pessoas jurídicas no Brasil, na importação.
O Fisco considerou tais dispêndios como comerciais, distintos de dispêndios de produção, e por isso os glosou.
Divirjo dessa interpretação. Conforme o preâmbulo teórico conceitual de insumos, os gastos vinculados à aquisição de insumos geram direito a crédito, sob a insígnia de custo da mercadoria ou do insumo. Tradicionalmente aceita-se o frete na aquisição do insumo como componente de seu custo. Ora, aqui, as despesas relacionadas à operação

Original

física de importação – desestiva, descarregamento, movimentação – têm a mesma natureza contábil do frete, como custo do insumo.
Deveras, o "preâmbulo teórico" aí mencionado afirma:
(...)
Alguns utilizam o critério da essencialidade para fins de caracterização do insumo como gerador de crédito. Não posso concordar, pois, a rigor, todos os gastos de uma empresa são, em alguma medida, necessários ao seu funcionamento com qualidade. Não é esse o critério da Lei, posto que, no limite, poderia ensejar o aproveitamento de todos os dispêndios de qualquer empresa.
Na exposição de motivos da MP 135/2003, que foi convertida na Lei 10.833/2003, consta que foi adotado "o método indireto subtrativo"... "em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviço adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona".
Em consonância com a exposição de motivos (custos, despesas e encargos), a construção do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 leva-nos a crer que os incisos I e II somente se referem a custos.
Inciso I – custo de empresas comerciais;
Inciso II – custo de empresas industriais e de serviços; Incisos III a XI – despesas e encargos específicos.
O conceito contábil de custo é variável e essencialmente depende da visão administrativa, isto é, o custo poderá variar desde a apropriação tão somente das matérias físicas incorporadas ao bem produzido, quanto estender-se à apropriação de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, conforme for a visão gerencial.
Não obstante, no caso da legislação de Pis e Cofins, o custo é tomado como distinto de despesa, consoante a exposição de motivos da MP 135 e a separação dos incisos do artigo 3º. O termo custo aqui deve ser entendido como "dispêndios do processo produtivo", isto é, todos os dispêndios necessários para colocação do bem acabado – ou serviço prestado no local de venda ou prestação de serviço.
A inclusão do critério de localização final advém dos métodos contábeis tradicionalmente admitidos, por exemplo, insertos na Resolução CFC 1.170/20094
Portanto, nesse contexto, e considerando equanimidade entre empresas comerciais e empresas industriais ou de serviços, o custo do produto ou dos serviços equivale a todos os gastos intrinsecamente ligados ao produto ou serviço, alcançando o produto pronto em estoque, ou serviço concluído, no local de venda. Exemplificativamente, nenhum gasto com marketing, contabilidade, sistemas, pesquisa de viabilidade, qualificação, gastos ativáveis, nenhum desses é permitido para empresas comerciais, e portanto, não o serão também para empresas industriais e de serviços, no que se refere ao inciso II do art. 3º da Lei, isto é, sob o conceito de insumos. Por outro lado, despesas com manutenção de equipamentos de produção, despesas ambientais e semelhantes, que são necessários, em ambiente de produção ou prestação de serviços, para o alcance do produto acabado em estoque, ou para conclusão do serviço, geram direito a crédito.
Com esse norte conceitual, passo à análise das divergências na base de cálculo e glosas de créditos do presente caso concreto. (negritos no original)
Há, pois, clara divergência interpretativa acerca do alcance da expressão insumos entre os dois colegiados: para o que prolatou o paradigma "gastos vinculados à aquisição do insumo" geram direito a crédito.
Embora seja certo que os gastos de que se trata aqui diferem dos analisados naquele processo, é possível antever que a aplicação daquele entendimento a este caso levaria o colegiado que o prolatou a deferi-los como geradores de crédito do mesmo modo.
Em vista disso, propõe-se o acolhimento do agravo quanto a essa matéria.
A última matéria identificada no recurso e analisada no despacho o foi do seguinte modo:
2.4 DIVERGÊNCIA (4) - DIREITO À TOMADA DE CRÉDITOS AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE O CUSTO DOS FRETES EM GERAL
Em relação ao direito de apropriação de créditos sobre despesas com fretes, o voto vencedor da decisão recorrida concluiu que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:
a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3o, I, da Lei nº 10.637, de 2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

Original

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3o, II, da Lei nº 10.637, de 2002, c/c art. 290 do RIR/1999);
c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3o, II, da Lei nº 10.637, de 2002); e d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado pelo vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3o, IX, da Lei nº 10.637, de 2002).
Aduziu que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências: (i) não se enquadram como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) não configuram operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.
Nesse sentido, no caso concreto, manteve a glosa de créditos tomados sobre:
a) fretes na venda de mercadorias sem indicação do número da nota fiscal;
b) fretes de devolução de vendas e de retorno de mercadorias e de material;
c) fretes de transferência de mercadorias;
d) fretes classificados de forma genérica como "outros fretes"; e) fretes na operação de venda de sucata industrial e de veículos;
f) fretes na operação de doação, remessas, importações, recebimento de amostras e material;
g) fretes na operação de aquisição de bens para o ativo imobilizado c de materiais para o uso e consumo;
h) fretes na operação de aquisição de insumos sem identificação, e;
i) fretes sem indicação da operação relacionada O Acórdão indicado como paradigma n° 9303-006.218 está assim ementado:
Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Ano-calendário: 2008 COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES DE INSUMOS.
Os fretes pagos pelo contribuinte na aquisição de insumos integram o custo destes e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins. Da mesma forma os gastos com fretes na movimentação destes insumos no processo fabril.
COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.
Cabe a constituição de crédito de Cofins sobre os valores relativos a fretes na transferência de mercadorias/produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.
Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3o, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3o, inciso IX, da Lei 10.637/02 - eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda - quais sejam, os fretes na "operação" de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo "frete na operação de venda", e não "frete de venda" - quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.
(...)
O agravante a isso se opõe, alegando:
(D) A DIVERGÊNCIA COM RELAÇÃO À POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE COFINS SOBRE AS DESPESAS COM FRETE EM GERAL 42.
Da mesma forma que no item acima, a r. decisão agravada entendeu que não haveria similitude fática entre o V. Acórdão paradigma e a situação do presente processo. No entanto, mais uma vez, a Agravante comprovou a existência de divergência.

Original

> 43. O V. Acórdão recorrido manteve o entendimento apresentado pelo I. Agente Fiscal sobre as glosas de créditos de COFINS decorrentes de despesas com serviços de armazenagem e logística. Contudo, conforme será demonstrado, e com base na jurisprudência desse E. Tribunal, os créditos aproveitados pela Agravante decorrem de despesa essencial e imprescindível para a manutenção da sua produção.
> 44. Frise-se que a similitude está justamente no tratamento divergente nos casos em que há o reconhecimento do direito creditório de insumos indispensáveis ao processo produtivo, razão pela qual o argumento de que os Acórdãos analisam situações distintas não merece prevalecer, como demonstrado abaixo:
> (...)
> Como se vê, havia, até aqui, uma aparente confusão no agravo, visto referir-se ele à questão anterior – despesas de armazenagem e logística.
> Mas no quadro comparativo do recurso especial que, em seguida, repete, fica claro que a comparação entre colegiados se limita ao frete para movimentação de produtos acabados entre estabelecimentos.
> E não há como negar que o paradigma arrolado trata especificamente dessa despesa e a reconhece como geradora de crédito, como, aliás, a transcrição de sua ementa que consta no próprio despacho agravado já deixava cristalino.
> Não há razão, portanto, para que não se reconheça a existência de divergência interpretativa sobre a possibilidade de creditamento desse específico frete.
> O tópico do despacho alcança diversos outros tipos de frete nominalmente abordados no acórdão recorrido e que não são objeto de questionamento no agravo, ainda que este também intitule o seu tópico de "...fretes em geral".
> Proponho, por isso, o acolhimento do agravo nessa matéria, mas restrito às despesas de fretes incorridas para movimentação de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma.
> Constata-se, ante o exposto, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de parcial reforma do despacho questionado. Propõe-se, dessa forma, que o agravo seja:
> ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente às matérias " direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos serviços de armazenagem e logística (enlonamento, amarração e manobra de cargas)" e "direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes para movimentação de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa";
> (...)

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, sustentando, em síntese, que o recurso não merece ser conhecido no que se refere à "discussão sobre o direito à tomada de crédito de PIS/COFINS em relação aos serviços de enlonamento, amarração e manobra de cargas", uma vez que tais rubricas não são apreciadas nos acórdãos paradigmas. Além disso, aduz que os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo não são passíveis de creditamento no âmbito do PIS/COFINS não cumulativos. Nesse contexto, assinala que as despesas com serviços de enlonamento, de amarração e manobra de cargas, assim como de fretes de produtos acabados não geram direito a crédito, por absoluta falta de previsão legal.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

Do Conhecimento
Recurso especial da Fazenda Nacional

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e deve ser conhecido, conforme os fundamentos trazidos no despacho de admissibilidade, transcritos no relatório.

Original

Saliente-se que o sujeito passivo não apresentou contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional.

Recurso especial do sujeito passivo

O Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo é tempestivo, mas deve ser conhecido apenas quanto à seguinte matéria: **despesas de fretes incorridas para movimentação de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma -** nesse ponto, o despacho em agravo foi preciso ao notar a existência de dissídio.

Não obstante, no tocante à "tomada de créditos sobre o curso de serviços de armazenagem e logística", entendo que tem razão a Fazenda Nacional quando afirma, em contrarrazões, que o acórdão paradigma e o recorrido voltam-se a situações diversas, não havendo que se falar em divergência interpretativa.

Nessa linha, o despacho de admissibilidade foi preciso ao constatar a inexistência de controvérsia jurisprudencial, conforme se depreende da leitura de seus fundamentos, transcritos a seguir, os quais adoto como razões de decidir:

> 2.3 DIVERGÊNCIA (3) - DIREITO À TOMADA DE CRÉDITOS AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE O CUSTO DOS SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM E LOGÍSTICA (ENLONAMENTO, AMARRAÇÃO E MANOBRA DE CARGAS)
> A decisão recorrida considerou que o processo produtivo do recorrente envolve a produção de glifosato técnico, defensivos agrícolas e milho, razão pela qual os serviços de enlonamento, amarração e manobras de cargas não se subsumem no conceito de insumo e tampouco podem ser consideradas como despesas de armazenagem e transporte.
> Aduziu que o inciso IX do artigo 3o da Lei nº 10.833, de 2003 assegura apenas o crédito sobre as despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, sem haver previsão legal de apropriação créditos sobre as despesas com serviços de enlonamento, amarração e manobras de cargas.
> O Acórdão indicado como paradigma n° 3201-003.170 teve ementa lavrada nos seguintes termos:
> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins
> Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005
> NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO.
> Na legislação do Pis e da Cofins não cumulativos, os insumos, cf. art. 3o incisos I e II, que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. As despesas gerenciais, administrativas e gerais, ainda que essenciais à atividade da empresa, não geram crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.
> NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO.
> Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geral direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.
> CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. REQUISITOS FORMAIS
> O aproveitamento de crédito de Pis e Cofins, no regime não cumulativo, em períodos posteriores ao de competência, é permitido pelo §4° do art. 3o das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.
> Recurso Voluntário Provido em Parte.
> Com relação às despesas com descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, incorridas por empresa atuante na fabricação de fertilizantes, a decisão entendeu que se subsumem no conceito de insumo, podendo ser objeto de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3o das leis de regência, salvo os valores pagos a despachante, pessoa física, por expressa vedação legal.
> Cotejo dos arestos confrontados

Original

> Impossível comparar as decisões, haja vista que não tratam das mesmas rubricas: despesas com desestiva, analisadas pela decisão indicada como paradigma não se confundem com despesas de enlonamento, amarração e manobra de cargas, contempladas pela decisão recorrida.
> Impossível certificar a ocorrência de divergência de interpretação do art. 3º, inc. IX, das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais, nessas condições.

Veja-se que o acórdão recorrido trata de despesas incorridas após o processo produtivo, suspostamente relacionadas com as operações de vendas da recorrente, enquanto que a decisão paradigma trata de despesas incorridas na aquisição de produtos (importação): ou seja, enquanto o acórdão recorrido impõe a análise da norma dos arts. 3º, inc. IX das leis de regência do PIS/COFINS não cumulativos – busca-se determinar se despesas diversas poderiam ser enquadradas como despesas (armazenagem) nas operações de venda -, o aresto paradigma gira em torno da aplicação do conceito de insumos previsto no inciso II dos arts. 3º das referidas leis – é analisada a possibilidade de despesas diversas na importação de insumos poderiam ser subsumidas ao conceito de insumos.

Não há que se falar, portanto, em dissídio jurisprudencial.

Do Mérito
Recurso especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional apresentou recurso especial, suscitando divergência com relação às seguintes matérias:

> Fretes na aquisição de insumos desonerados (sujeitos à alíquota zero). Paradigmas indicados: 9303-005.154 e 3301-002.298;
> Aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades administrativas da empresa (não empregados em sua atividade fim). Paradigmas indicados: 3201-002.094 e 9303-005.286

No tocante à questão da tomada de **créditos de despesas com fretes no transporte de insumos não onerados pelo PIS/COFINS não cumulativos**, em decisões recentes, já com nova composição, este Colegiado tem adotado posicionamento unânime com relação à possibilidade de referidos gastos.

Pessoalmente, eu entendia que o frete na aquisição de insumos só poderia ser apropriado como parte do custo de aquisição do próprio insumo. Nesse contexto, se o insumo não fosse tributado, não haveria que se falar em crédito decorrente do frete.

Com o advento do art. 176 da Instrução Normativa (IN RFB) nº 2.121/2022, o qual previa a **natureza de insumo do gasto com frete** na aquisição de bens não onerados pelo PIS/COFINS – norma, vale ressaltar, revogada recentemente pela IN RFB nº. 2.152/2023 -, revisitei a questão e mudei minha compreensão sobre o assunto: se o frete faz parte do insumo e sobre ele incide certa alíquota de PIS/COFINS, claro está que parte do insumo é onerada – precisamente a parte de seu valor que corresponde ao frete.

Por essa razão, cheguei à conclusão de que não faz sentido negar direito ao crédito sobre fretes que foram efetivamente onerados.

Quanto à tomada de créditos **das despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos,** a questão que se levanta é a seguinte: as máquinas e equipamentos alugados devem ser utilizados nas atividades estritas de produção ou serviços ou podem ser quaisquer atividades empresariais?

Sobre tal questão, a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) já se pronunciou por meio da Solução de Consulta nº 95 – Cosit, de 7/04/2015, cuja ementa e partes pertinentes da fundamentação transcrevo (destaquei partes):

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Original

> ALUGUÉIS. PRÉDIOS. MÁQUINAS. EQUIPAMENTOS. As despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados, direta ou indiretamente, nas atividades empresariais geram crédito no regime de apuração não cumulativa da Cofins.
> Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IV.
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
> ALUGUÉIS. PRÉDIOS. MÁQUINAS. EQUIPAMENTOS. As despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados, direta ou indiretamente, nas atividades empresariais geram crédito no regime de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep.
> Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, IV.
> ---
> A empresa acima qualificada, que atua no ramo de prestação de serviços de manutenção aeronáutica, dentre outros, apresenta consulta a respeito da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.
> 2. Em suficiente síntese, almeja saber se as despesas com aluguel de máquinas e equipamentos, pagas a pessoas jurídicas, podem gerar crédito da sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ainda que não sejam diretamente utilizadas na prestação de serviços de manutenção.
> Fundamentos
> 3. A hipótese de desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa trazida à análise encontra-se prevista, respectivamente,
> com igual teor, no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a saber:
> "Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
> [...]
> IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
> [...]"
> 4. Observe-se que a legislação impôs apenas duas restrições à possibilidade de aproveitamento de créditos relativos às despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos: que os aluguéis sejam contratados com pessoas jurídicas; e que sejam utilizados nas atividades empresariais. Assim, não há restrição no sentido de que os bens alugados sejam utilizados diretamente nas atividades da empresa, mas que haja relação ao menos indireta com essas atividades, a exemplo dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos do setor administrativo da empresa.

Da leitura dos excertos, depreende-se que, na ótica da RFB, duas condições são necessárias para a tomada de créditos sobre as despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos: (i) que as despesas sejam decorrentes de contratos com pessoas jurídicas; (ii) que as despesas sejam vinculadas, ainda que indiretamente, às atividades empresariais.

Como se vê, a própria RFB adota uma interpretação não restritiva do inciso IV do art. 3º das leis de regência do PIS/COFINS não cumulativos, ou seja, considera que os gastos com alugueis sejam relacionados, ainda que indiretamente, às atividades empresariais.

Em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional contesta a tomada de créditos sobre os gastos com aluguéis de equipamentos como purificadores de água e máquinas de café, que seriam empregados apenas nas atividades administrativas da empresa.

Considerando que referidos gastos são, sem qualquer controvérsia, decorrentes das atividades empresariais, ainda que não diretamente ligados a sua atividade-fim, há de se reconhecer a possibilidade de seu creditamento para fins de PIS/COFINS não cumulativos, nos termos do parecer da RFB acima transcrito.

Isso se explica pelo simples fato de ser ao intérprete incabível levantar qualquer restrição à norma inserida no inciso IV do art. 3º das leis de regência do PIS/COFINS não cumulativos, quando o próprio legislador não o fez: no referido dispositivo, há menção apenas ao aluguel de máquinas, equipamentos e prédios **utilizados nas atividades da empresa**, sem qualquer qualificador a tais atividades. Em suma, onde o legislador não discriminou, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Original

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Recurso especial do sujeito passivo

No que tange às possibilidade de creditamento das despesas com fretes incorridas para movimentação de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma, entendo que a tese sustentada pelo sujeito passivo não merece ser acolhida.

Com efeito, diversamente do que sustenta a recorrente, entendo que o frete de produtos acabados só poderia dar direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativos quando estritamente vinculados às operações de vendas, entendidas aquelas operações nas quais há a circulação de mercadorias entre estabelecimento do sujeito passivo diretamente para o estabelecimento do comprador.

No caso de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria recorrente, não há que se falar em operação de venda – não há o aperfeiçoamento da tradição, elemento caraterístico da compra e venda -, não resultando, portanto, em hipótese de creditamento das contribuições não cumulativas.

Sublinhe-se, ademais, que o transporte de produtos acabados não pode ser entendido como serviço caracterizado como insumo no contexto do processo produtivo. Isso se explica pelo fato de que tal transporte se realiza em fase posterior à etapa produtiva, quando já encerrado o ciclo de produção, de maneira que tal serviço não guarda pertinência espácio-temporal com o processo produtivo: não há que se falar, assim, em essencialidade e relevância para a produção, uma vez que se realiza em etapa posterior.

Na linha de tal entendimento, vejam-se as decisões exaradas no Acórdão nº. 3302-008.822, julgado em 29/07/2020, e o Acórdão nº. 9303-010.249, julgado em 20/03/2020. Cite-se, ainda, o Acórdão nº. 9303-012.686, julgado em 08/12/2021, por voto de qualidade, em desfavor da mesma recorrente do presente recurso.

Assim, voto por manter a glosa de créditos em questão.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por: (i) negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional; (ii) conhecer em parte o recurso especial interposto pelo sujeito passivo e, na parte conhecida, por negar-lhe provimento, mantendo a glosa de créditos relativos a despesas com fretes entre estabelecimentos da própria recorrente.

(documento assinado digitalmente)
Vinícius Guimarães

Original