



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16349.000270/2009-66
ACÓRDÃO	3301-014.603 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WHIRLPOOL S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2007 a 30/11/2007

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. FRETES. ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

O conceito de insumo deve observar os critérios de essencialidade ou relevância, nos termos do Tema 779 do STJ, exigindo análise casuística com base nos documentos dos autos.

São glosáveis os créditos extemporâneos não acompanhados de retificação das obrigações acessórias, conforme Súmula CARF nº 231.

Gastos com call center e teleatendimento não geram crédito por não atenderem aos critérios legais (pós – venda).

Fretes internos, de devolução e distribuição a assistências técnicas não ensejam direito a crédito, conforme Súmula CARF nº 217.

Bens do ativo imobilizado não utilizados diretamente na produção ou na prestação de serviços não geram crédito.

A data de embarque é o critério válido para apuração da receita de exportação, nos termos da Portaria MF nº 356/1988.

DESPEAS COM FRETE DE CONTÊINER VAZIO NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.

Despesas de frete de contêiner vazio (vinculado à operação de exportação)- não se subsumem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de

comercialização - para os quais, há expressa previsão normativa para seu creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

Recurso voluntário conhecido em parte.

Parcial provimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário (não conhecimento das glosas de despesas de publicidade e fretes de devolução top verde), vencidos os Conselheiros Márcio José Pinto Ribeiro e Paulo Guilherme Deroulede que conheciam da glosa de despesa de publicidade e, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Rachel Freixo Chaves (relatora), Bruno Minoru Takii e Keli Campos de Lima, que davam provimento parcial sobre a movimentação de containers vazios. Os conselheiros Márcio José Pinto Ribeiro e Paulo Guilherme Deroulede acompanharam a negativa de crédito sobre devoluções de venda pelas conclusões. Designado o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro para redigir o voto vencedor quanto ao crédito sobre movimentação de containers vazios.

Sala de Sessões, em 24 de setembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento as Conselheiras Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, os Conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Mario Sergio Martinez Piccini, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso voluntário interposto por WHIRLPOOL S/A, CNPJ 59.105.999/0001-86, contra acórdão proferido pela 2ª Turma da DRJ/Porto Alegre, Acórdão nº 10-059.007, sessão de 31/05/2017, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório de Contribuição ao PIS/Pasep, com a consequente não homologação das compensações declaradas, referentes aos períodos de apuração de 10/2007 e 11/2007.

2. Assim, por fidelidade e economia processual e por retratar adequadamente a demanda, adoto em complemento o relatório constante da decisão de primeira instância proferida pela DRJ, com os destaques e complementações que faço a seguir para melhor compreensão:

Relatório

Trata-se de declarações de compensação relativas a créditos oriundos de PIS para os períodos de apuração de 10/2007 a 11/2007. O valor do crédito original do mês de outubro de 2007 seria de R\$ 1.770.516,31, sendo que na data da transmissão da DCOMP o saldo seria de R\$ 1.094.140,02. O valor do crédito original do mês de novembro de 2007 seria de R\$ 1.808.457,90, sendo que na data da transmissão o saldo seria de R\$ 1.005.687,25. Estariam sendo compensados débitos na totalidade dos alegados créditos (fls. 3 a 21).¹

Foi aberto então Mandado de Procedimento Fiscal para verificação dos créditos requeridos e das compensações.

Nesse procedimento fiscalizatório foram solicitados diversos documentos e explicações do contribuinte como: informações contábeis da incorporadora e da incorporada; lançamentos contábeis; saldos mensais; plano de contas; naturezas das operações; notas fiscais; fornecedores/clientes; dados de exportações; memórias de cálculo ou demonstrativos para apurar créditos nos DACONs; descrição do processo produtivo da empresa; demonstrativo de apuração de encargos referentes à depreciação de bens do ativo imobilizado; contrato social e

¹ Numeração de acordo com o processo digitalizado.

alterações; consultas fiscais; ações judiciais; devoluções de compras; destinação de aparelhos adquiridos da Sony; contratos de prestação de serviços; esclarecimentos das bases de cálculo dos créditos; entre outros.

Com base nos documentos contábeis e fiscais apresentados pelo contribuinte, constatou a fiscalização a ausência de identificação de inúmeros fornecedores. Não havia também registros dos ajustes negativos de crédito nas planilhas apresentadas.

Foram juntados os seguintes documentos aos autos: contrato social, alterações e atas (fl. 67 a 79); DACONs (fls. 80 a 169); contratos de prestações de serviço (fls. 170 a 217); notas fiscais (fls. 218 a 299); demonstrativos de apuração das bases de cálculo das contribuições (fls. 300 a 302); glosas efetuadas sobre bens do ativo imobilizado (fls. 303 a 450); créditos extemporâneos (fls. 451 a 602); detalhamento das operações de frete de transferência, devolução e distribuição (fls. 603 a 1.995); glosas de despesas de armazenagem e fretes (fls. 1.996 a 2.028); relação de notas fiscais emitidas por prestadores de serviços (fls. 2.029 a 2.036); resumos das aquisições originárias da Zona Franca de Manaus (fls. 2.037 a 2.045); demonstrativos de cálculo de apuração de créditos (fls. 2.046 a 2.048); demonstrativo dos créditos após os descontos (fl. 2.049); entre outros.

Conforme o Despacho Decisório foram constatadas uma série de irregularidades na

apuração dos créditos do contribuinte (fls. 2.050 a 2.063). Dos valores declarados como receita obtida no mercado interno, a empresa indevidamente deduziu da base de cálculo o valor relativo a descontos incondicionais concedidos em suas vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus. Ocorreram diversas glosas: de pagamentos feitos a empresas prestadoras de serviço que não se caracterizavam como insumos; de créditos apurados extemporaneamente; de operações de frete e de armazenagem não destinadas à venda ou à aquisição de insumos; de fretes de transferências de produtos e de peças; de valores relativos a encargos de depreciação; de aquisições de fornecedores sediados na ZFM; e de valores de transferência.

Sendo assim, no citado Despacho Decisório não foram reconhecidos os créditos requeridos pela WHIRPOOL, e conseqüentemente, não foram homologadas as compensações efetuadas.

A Intimação nº 692/2012 diz dar ciência ao contribuinte e se encontra datada de 17/02/2012 (fl. 2.064). De outro lado, temos nos autos um Termo de Recebimento de Cópia Digital e Ciência de Processos datado de 09/03/2012 (fl. 2.157). O contribuinte apresentou, em 30/03/2012, **manifestação de inconformidade** às fls. 2.065 a 2.101, fazendo, **em síntese**, as seguintes alegações:

QUE a nulidade do Despacho Decisório atacado por ausência de fundamentação para a glosa de créditos. Diz que não haveria justificativa para as glosas efetuadas.

Cita, por exemplo, a glosa de depreciação de móveis, utensílios e equipamentos de informática. Diz que tais créditos são de atividades operacionais da empresa e cumprem os requisitos da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03. Cita a Lei nº 9.784/99 no sentido de que a Administração Pública deve motivar os seus atos.

QUE sobre a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, discorre sobre a definição

do conceito de insumos. Comenta que passou a ter direito a créditos de acordo com as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Reafirma que suas despesas eram tipicamente operacionais, mesmo que não necessariamente digam respeito a produtos ou serviços fisicamente adstritos ao seu processo produtivo. Fala que para o PIS e para a Cofins não pode ser utilizado o conceito de insumos do IPI e do ICMS. Menciona o art. 195 da Constituição Federal. Aponta que no regime cumulativo do PIS e da Cofins deve ser afastado da formação de produtos que se incorporam a um determinado produto ou que correspondam ao custo contábil, despesas em geral, etc. Entende que o art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não devem ser considerados taxativos ou exaustivos das hipóteses de apropriação, sob pena de inconstitucionalidade. O rol seria exemplificativo e não taxativo. Cita que o conceito de insumo a ser considerado para as contribuições é aquele de que trata a Legislação do Imposto de Renda. Cita voto do CARF. Faz diversas considerações sobre direito creditório e o citado art. 3º, no que tange a sua interpretação, concluindo que o mesmo não pode ser entendido como restritivo, sob pena de ilegalidade.

QUE sobre os créditos de frete e de armazenagem, assim como outros serviços essenciais a sua atividade, defende a manutenção dos créditos. Discorre que os fretes seriam para transporte entre seus estabelecimentos e nos casos de devolução e de armazenagem. Não concorda com a interpretação literal do inciso IX, do art. 3º, que determina tal direito apenas nas operações relacionadas à venda de produtos. Mesmo que tais serviços não estejam relacionados a operações de venda, argumenta que os mesmos estariam umbilicalmente ligados as suas atividades necessárias e usuais do processo produtivo e das vendas. Novamente fala que as hipóteses do art. 3º são meramente exemplificativas e não taxativas.

QUE se devem entender como necessárias às despesas de “call center”, marketing e promoção de produtos, ou seja, dentro do que é considerado como conceito de insumo gerando direito a crédito.

QUE sobre a ausência de retificação do DACON no caso de créditos extemporâneos diz ser equivocada a interpretação da Instrução Normativa nº 1.510/2010 e da Solução de Consulta nº 87, de 25/03/2009. Fala que a página da internet da Receita Federal diria que tal retificação não seria obrigatória. Discorre que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

QUE relativamente aos créditos de bens destinados ao ativo imobilizado adquiridos posteriormente à data de 01/08/2004 comenta novamente a forma

simplória em que teriam sido glosados tais créditos. Ressalta que todos os ativos depreciados teriam sido adquiridos posteriormente a 30/04/2004.

QUE ocorreu apuração equivocada das receitas de mercado interno e externo pelo fisco, a partir do momento que esse glosou valores decorrentes de exportações entendendo que deveriam ser consideradas as datas de embarque das mercadorias. A base da glosa seria a Portaria do MF de nº 356/1988. Entende que tal interpretação é equivocada e que o fato gerador seria o auferimento da receita, independentemente do embarque das mercadorias para exportação. Diz que se fosse considerar as receitas embarcadas em determinado mês deveria a apuração ser feita trimestralmente, promovendo o reajuste dos valores glosados no mês subsequente. Comenta, ainda, que o rateio também foi equivocado devido à diminuição do valor da receita bruta auferida.

POR FIM, entende ter demonstrado que possui direito aos créditos da não-cumulatividade sobre os gastos (custos e despesas) incorridos. Destaca que não é objeto da presente manifestação de inconformidade os seguintes itens do Despacho Decisório: descontos incondicionais de vendas à Zona Franca de Manaus; e os créditos calculados sobre o valor de transferências, os quais foram recolhidos pelo manifestante.

Requer que seja reconhecida e provida sua manifestação de inconformidade para decretar a nulidade do Despacho Decisório em razão de ausência de fundamentação e de motivação da decisão. Caso esse não seja o entendimento, requer que sua manifestação de inconformidade seja julgada procedente para reconhecer a existência do direito creditório, reconhecendo-se o direito à compensação dos débitos indicados nos respectivos PER/DCOMPs, os quais deverão ser inteiramente homologados.

Posteriormente, em 30/04/2012, o contribuinte encaminhou documento onde informa que após a análise das compensações efetuadas nesse processo, identificou que alguns débitos, indevidamente compensados, seriam de fato devidos. Nesse sentido, apresentou a tabela da fl. 2.142, onde aponta que teria promovido o recolhimento dos respectivos valores, ou seja, parte dos débitos envolvidos nesse processo teriam sido parcialmente quitados. No entanto, mantém o manifestante a discussão processual sobre os demais itens.

Em 27/03/2017, o contribuinte **novamente** solicitou juntada de documentos posteriormente a sua manifestação de inconformidade. Dessa feita, quis trazer um laudo técnico de outro processo (PAF nº 16349.000264/2009-13) para comprovar suas alegações de crédito referentes às operações de frete. Como tais elementos teriam precluído, avoca o princípio da verdade material (fls. 2.183 a 2.184).

É o relatório.

3. A DRJ/POA concluiu pela inexistência de direito creditório relativamente aos créditos escriturais de PIS informados pela contribuinte, mantendo glosas em múltiplas rubricas e consignando, em síntese: despesas fora do conceito de insumos; base de cálculo das contribuições assentada na receita e não no lucro; restrição ao creditamento de fretes a hipóteses legalmente determinadas; impossibilidade de créditos extemporâneos sem a correspondente retificação das declarações dentro do quinquênio; vedação ao aproveitamento de créditos vinculados a bens do ativo imobilizado não utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; impossibilidade de controle de constitucionalidade no âmbito administrativo, restando assim ementada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2007 a 30/11/2007

DESpesas FORA DO CONCEITO DE INSUMOS. Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA, E NÃO O LUCRO. A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

DESpesas COM FRETES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO. No âmbito do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, as despesas com serviços de frete somente geram crédito quando: o serviço consista de insumo; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de venda, tendo as despesas sido arcadas pelo vendedor; e o frete contratado esteja relacionado a uma operação de aquisição de insumo, tendo as despesas sido arcadas pelo adquirente.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. Na eventualidade de se apurar extemporaneamente crédito decorrente das sistemáticas de não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep ou da Cofins, os respectivos DACONS e as DCTFs deverão ser retificados, respeitado o prazo decadencial de cinco anos e atendidas as demais exigências da legislação de regência.

CRÉDITOS DECORRENTES DE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

Não há previsão legal para aproveitamento de créditos de bens do ativo imobilizado que não sejam utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de

norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico administrativo, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

4. Inconformada, apresentou o recurso voluntário sob análise, a Recorrente repisa os argumentos da manifestação de inconformidade, sobre os pontos controvertidos, quais sejam:

- Serviços de terceiros: créditos sobre pagamentos a publicidade, call center e marketing;
- Créditos apurados extemporaneamente;
- Frete e armazenagem nas vendas;
- Encargos de depreciação (tomada de crédito sobre depreciação);
- Aquisições de fornecedores sediados na Zona Franca de Manaus (ZFM) — apontado como “já quitado” pela Recorrente.

5. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

I. DO CONHECIMENTO

6. O recurso voluntário é tempestivo, razão pela qual dele tomo integral conhecimento, posto que preenchidos todos os requisitos legais.

7. Quanto às glosas relativas a “*serviços de publicidade e marketing*”, observa-se que os documentos constantes dos autos dizem respeito, exclusivamente, a atividades de teleatendimento, telemarketing (telefonista) e serviços de call center. Isso porque, do conjunto probatório dos autos, depreende-se que as contratações glosadas referem-se unicamente a serviços consistentes em atendimento receptivo/ativo, suporte informacional e rotinas típicas de call center. Não há, no presente processo, comprovação idônea da realização de serviços de merchandising ou de ações promocionais específicas integradas ao ciclo de produção ou à prestação de serviços, de forma a caracterizá-los como insumos essenciais ou relevantes. Assim, não conheço das rubricas relativas a “merchandising” ou a ações promocionais, por ausência de interesse recursal.

8. No que tange à rubrica *frete de devolução top verde* (“logística reversa”), verifica-se que os argumentos a ela relacionados foram suscitados apenas em sede de recurso voluntário. Dessa forma, não conheço da matéria relativa à frente de retorno de reciclagem (logística reversa), por se tratar de inovação recursal.

9. Superada as preliminares, passo a análise do mérito.

II. MÉRITO

III.1. Do conceito de insumo à luz do REsp 1.221.170/PR

10. O exame da legitimidade dos créditos apurados pelo contribuinte a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade, impõe a análise jurídica detida do conceito de insumo, à luz da legislação de regência e da jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça, o que não ocorrerá até o presente momento, posto que a jurisprudência se consolidou após a prolação da decisão de piso.

11. Após décadas de debates doutrinários e instabilidade jurisprudencial, a controvérsia interpretativa foi pacificada no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (Tema 779). No referido julgado, fixou-se que a possibilidade de creditamento das contribuições deve ser aferida à luz dos critérios da essencialidade ou relevância do bem ou serviço aplicado no processo produtivo ou na prestação de serviços, in verbis:

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 SEQUINTE 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(STJ - REsp: 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 22/02/2018, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 24/04/2018 RT vol . 993 p. 467)

12. Conforme assentado no voto condutor, para efeito de creditamento no regime da não cumulatividade, considera-se insumo:

- (i) segundo o critério da essencialidade, o bem ou serviço cuja ausência impeça a realização da atividade-fim da empresa;
- (ii) segundo o critério da relevância, o item que, embora não estrutural, seja necessário à adequada consecução do processo, por força de exigência legal, regulatória ou tecnológica, cuja ausência comprometa a qualidade, a licitude ou a utilidade econômica ou jurídica do resultado final.

13. A técnica utilizada pelo Tribunal foi denominada “teste de subtração”, mediante o qual parte-se de uma descrição objetiva da cadeia produtiva e, em seguida, simula-se, em juízo hipotético, a retirada do bem ou serviço em análise. Se, sem ele, o processo não puder ser concluído ou o resultado final mostrar-se destituído de utilidade econômica ou jurídica, então conclui-se pela essencialidade ou relevância do item, qualificando-o, assim, como insumo. A aferição, por conseguinte, é casuística, dependente das peculiaridades tecnológicas, econômicas e regulatórias de cada atividade econômica.

14. Abaixo, sintetizam-se os elementos centrais da metodologia fixada pelo STJ, segundo o voto paradigma do REsp 1.221.170/PR:

Tabela 01: Critérios fixados pelo STJ

CRITÉRIO JURÍDICO-INTERPRETATIVO	DESCRIÇÃO TÉCNICA-OPERACIONAL
A) ESSENCIALIDADE	O item é estrutural à atividade econômica, sendo sua ausência impeditiva da produção ou do serviço.
B) RELEVÂNCIA	O item não é incorporado fisicamente ao produto, mas é necessário por exigência normativa ou singularidade tecnológica.
C) TESTE DE SUBTRAÇÃO	Supressão hipotética do item na cadeia produtiva. Se a produção se inviabiliza ou o produto perde validade jurídica ou utilidade econômica, o item deve ser considerado insumo.
D) LIMITE LEGAL (VEDAÇÃO EXPRESSA)	Ainda que o item se revele essencial ou relevante, o crédito será indevido se houver vedação expressa nas Leis de regência (arts. 3º, §§ 2º e 3º, das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003 e art. 3º da Lei nº 10.865/2004).

Fonte: Elaborado pela Relatora.

15. Esses critérios, portanto, não admitem aplicação generalista ou presumida, devendo a aferição da natureza de insumo ocorrer caso a caso, à luz das provas técnicas e documentais produzidas pelo contribuinte, que demonstrem a função do bem ou serviço na operação empresarial, sua indispensabilidade e a inexistência de proibição legal ao creditamento.

16. A interpretação do REsp 1.221.170/PR pela Administração Tributária foi consolidada por meio da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, a qual reafirma a obrigatoriedade de observância do precedente judicial pelo Fisco federal, inclusive por seus órgãos consultivos e contenciosos, como a Receita Federal do Brasil e a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

17. Consoante expressamente consignado na Nota SEI nº 63/2018, o ônus da prova incumbe exclusivamente ao sujeito passivo, que deverá demonstrar, mediante documentação idônea e tecnicamente lastreada, a indispensabilidade do bem ou serviço para a consecução de sua atividade econômica. Rejeita-se, por conseguinte, o creditamento com base em alegações genéricas ou práticas reiteradas de aquisição, sem o suporte de elementos materiais concretos, como laudos, pareceres técnicos, relatórios operacionais, ordens de produção e exigências normativas.

18. Nesse sentido, a correta aplicação do entendimento consolidado pelo STJ requer a observância de uma metodologia analítica estruturada, que contemple os seguintes cinco critérios sucessivos:

Tabela 01: Metodologia analítica de observância obrigatória pelo julgador

ETAPA METODOLÓGICA	DESCRIÇÃO TÉCNICA
A) MAPEAMENTO DAS ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO OU DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	Identificação minuciosa e sequencial das fases que compõem o ciclo operacional da atividade empresarial, com especificação dos insumos materiais e imateriais empregados em cada uma delas. Deve ser documentada por fluxogramas, relatórios de produção ou ordens de serviço internas.
B) APLICAÇÃO DO "TESTE DE SUBTRAÇÃO"	Realização de juízo hipotético em que se simula a retirada do bem ou serviço da etapa onde é utilizado. Caso sua ausência inviabilize a execução da atividade-fim ou comprometa substancialmente a qualidade, conformidade legal ou valor econômico do produto final, infere-se sua essencialidade.
C) VERIFICAÇÃO DE IMPOSIÇÃO NORMATIVA ESPECÍFICA	Análise da existência de norma legal, regulamentar ou setorial que imponha, como condição de exercício da atividade econômica, a utilização do bem ou serviço (ex.: normas da ANVISA, MAPA, IBAMA, Normas Regulamentadoras do MTE, Instruções Normativas fiscais, sanitárias, ambientais etc.).
D) COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL E TÉCNICA DA FUNÇÃO ESSENCIAL OU RELEVANTE	Demonstração, por meio de documentos objetivos (laudos periciais, relatórios técnicos, fichas de EPI, notas explicativas, ordens de produção, pareceres de engenharia, auditorias internas, etc.), de que o item exerce papel indispensável ao desempenho da operação produtiva ou de serviço.
E) ANÁLISE DA INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL EXPRESSA AO CREDITAMENTO	Confronto do item com os incisos e parágrafos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, para verificar se recai sobre ele alguma hipótese expressa de vedação ao crédito.

Fonte: Elaborado pela Relatora.

19. Conforme se observa, o conceito de insumo no regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins resulta da aplicação coordenada entre a jurisprudência vinculante do STJ e a orientação técnica da PGFN, observando-se, sempre, a realidade concreta da atividade econômica do contribuinte e a robustez do conjunto probatório apresentado.

20. Assim sendo referido critério metodológico será doravante utilizado na análise individualizada das glosas realizadas pela fiscalização (despacho decisório) e impugnadas em sede de recurso voluntário, em estrita observância à legalidade, à jurisprudência superior e aos princípios da razoabilidade fiscal e da segurança jurídica.

III.2. Do crédito extemporâneo, ausência de retificação do DACON. Glosa mantida. Súmula CARF 231.

21. Afirma a Recorrente que a única razão invocada pela autoridade para glosar os créditos foi a falta de retificação do DACON, sem qualquer análise material dos gastos que compõem os créditos lançados extemporaneamente. Sustenta que o art. 3º, § 4º, da Lei 10.833/2003 autoriza o aproveitamento de créditos não utilizados no mês de origem em meses subsequentes, de modo que a retificação do DACON não seria condição legal para a apropriação tardia.

22. Para reforçar o ponto, a Recorrente cita orientação da própria RFB em “Perguntas e Respostas” da EFD-Pis/Cofins, segundo a qual a retificação é preferencial, mas não obrigatória quando inviável, além de trazer Solução de Consulta e precedentes do CARF e da CSRF que admitem o crédito extemporâneo sem necessidade de prévia retificação do DACON, desde que observado o quinquênio e demonstrada a inexistência de duplicidade.

23. Em síntese, postula a reforma da glosa por entender que a ausência de DACON retificador não inviabiliza, por si só, o direito creditório.

24. A análise dos autos revela que a glosa, neste tópico, repousa em critério formal objetivo, qual seja, a Recorrente deixou de promover as retificações de DACON e DCTF de 2007.

25. Nesse tópico, sem maiores discurso, incide, portanto, a Súmula CARF nº 231, segundo a qual:

“o aproveitamento de créditos extemporâneos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes”.

26. A aplicação do enunciado sumular é obrigatória, por força do art. 72 do Regimento Interno do CARF, e sua inobservância injustificada constitui infração ao dever funcional do Conselheiro, nos termos do art. 85, VI, do RICARF. Não se verifica, no caso, qualquer situação excepcional apta a autorizar a superação do entendimento sumulado.

27. Diante disso, mantenho as glosas tal como apuradas pela fiscalização e confirmadas pela DRJ, por ausência das retificações exigidas.

III.3. Serviços de terceiros: créditos sobre pagamentos a publicidade, call center e marketing;

28. A Recorrente sustenta que os dispêndios com publicidade, telemarketing e call center seriam necessários/essenciais à sua atividade e, por conseguinte, gerariam créditos na sistemática não cumulativa das contribuições. Alega que a decisão recorrida teria aplicado indevidamente as INs SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 e desconsiderado o critério de essencialidade/relevância consolidado pelo STJ (Tema 779), ressaltando, ainda, que mantém estrutura física/tecnológica e recursos humanos para operar a Central de Atendimento (call center) voltada ao relacionamento com clientes.

29. De início, registre-se, como já assentado em preliminar, que as rubricas de publicidade e marketing não comportam conhecimento por ausência de interesse recursal, uma vez que a fiscalização não as glosou na conformação trazida aos autos. Delimita-se, portanto, a controvérsia exclusivamente aos serviços de Central de Atendimento (call center).

30. No mérito, ainda que se reconheça a importância empresarial do call center, tais serviços se situam fora do processo produtivo, correspondendo, em regra, a atividades de caráter comercial e de pós-venda (atendimento ao consumidor, suporte, informações sobre pedidos, trocas, garantias e afins). Nessa medida, não se amoldam ao conceito de insumo dos arts. 3º, II, Lei nº 10.833/2003, conforme o critério de essencialidade ou relevância definido pelo STJ, posto que não se mostram intrínsecos ou indispensáveis à fabricação do produto ou à prestação do serviço, mas sim instrumentais ao relacionamento com o cliente após a conclusão do ciclo produtivo.

31. Tampouco se enquadram no art. 3º, IX, das referidas leis (fretes/armazenagem vinculados à aquisição de insumos ou à operação de venda sob ônus do vendedor), pois a Central de Atendimento não consubstancia custo logístico de entrega nem etapa necessária ao cumprimento da obrigação de dar coisa ao comprador. Trata-se, antes, de atividade-meio de suporte e fidelização, usualmente realizada após a emissão da nota fiscal e a disponibilização do bem, não compondo o custo de produção nem a logística legalmente creditável.

32. Ressalva-se que, em tese, podem existir situações excepcionais em que determinados dispêndios de atendimento se mostrassem indissociáveis da produção ou condição necessária à própria execução do contrato de venda (v.g., operação contínua e integrada ao processo de fabricação sob encomenda, com celulares de atendimento técnico em linha de produção), inclusive por imposição legal, não sendo este o caso dos autos.

33. Diante desse quadro, mantêm-se as glosas relativas à Central de Atendimento (call center).

III.4. Dos créditos relacionados a serviços de frete e armazenagem

34. Para adequada delimitação da controvérsia, fixa-se, de início, o marco normativo e probatório aplicável. No regime não cumulativo do PIS/Cofins, o aproveitamento de créditos referentes a frete e armazenagem exige estrito enquadramento nas hipóteses do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, interpretadas à luz do Tema 779/STJ, conforme já assentado em tópico próprio deste voto. Despesas ou alegações genéricas de armazenagem, desacompanhadas de demonstração do nexo direto com a aquisição de insumos (ônus do adquirente) ou com a operação de venda (ônus do vendedor), não se coadunam com o desenho legal. À falta de lastro documental e argumentativo individualizado, o creditamento não se sustenta.

35. Estabelecidas essas premissas, o exame das rubricas de “frete” será feito em subtópicos, de forma casuística e à luz do conjunto fático-probatório constante dos autos.

III.4.1. Frete de contêiner vazio (vinculado à operação de exportação).

36. Alega a Recorrente que, para viabilizar as exportações realizadas a partir dos portos de Itajaí, Navegantes, São Francisco do Sul e Paranaguá, vê-se obrigada a alugar e movimentar contêineres vazios a partir de sua planta fabril até os terminais portuários, etapa logística sem a qual não se perfectibiliza o transporte internacional das mercadorias vendidas ao exterior. A DRJ manteve a glosa por ausência de previsão legal. Assiste razão à Recorrente.

37. Com efeito, o art. 3º, IX, das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 assegura o crédito da não cumulatividade relativamente a gastos com armazenagem e frete quando vinculados (i) à aquisição de insumos, sob ônus do adquirente, ou (ii) à operação de venda, sob ônus do vendedor. No âmbito do comércio exterior, não raro as condições contratuais de entrega (v.g., *Incoterms*) impõem ao vendedor o ônus integral da cadeia logística interna até o efetivo embarque no porto de saída. Nessa hipótese, os dispêndios com reposicionamento, aluguel e movimentação de contêiner vazio constituem fase necessária e indissociável do frete da própria

operação de venda, por se tratar de pré-posição do equipamento exigido para que ocorra o transporte da carga ao terminal e, subsequente, o embarque internacional.

38. Embora o presente creditamento se ampare especificamente no inciso IX (frete/armazenagem vinculados à venda), a partir da análise casuística do caso em questão, tal precedente ilumina a interpretação teleológica do dispositivo, pois, despesas intrinsecamente necessárias ao cumprimento da obrigação de entregar o bem ao comprador, quando suportadas pelo vendedor como condição da venda, integram o custo logístico dessa operação e, portanto, são creditáveis.

39. Negar o crédito nessa etapa seria romper a coerência interna do inciso IX, que não restringe o frete de venda ao trecho “com carga”, mas abrange as atividades logisticamente imprescindíveis e funcionalmente conexas ao mesmo frete de venda (no caso, a preposição do contêiner sem a qual não há consolidação, estufagem e trânsito até o porto).

40. Nesse sentido, revento as glosas sobre frete de contêiner vazio.

III.4.2. Frete sobre “Devolução Top verde” .

41. Como já tratado em sede de preliminar, não conheço do pedido relativo à rubrica denominada “devolução Top verde”, por caracterizar inovação recursal, uma vez que o tema não foi oportunamente deduzido na impugnação nem apreciado pela DRJ, faltando o indispensável cotejo fático-probatório em primeira instância.

III.4.3 Frete sobre devolução (retorno inverso da operação de venda).

42. A Recorrente alega que o frete de devolução (FRETEDVL) integra sua logística de distribuição como operação inversa ao frete de venda de produto acabado e seria necessário para tratar casos de defeito, insatisfação do cliente ou recusa por divergência do pedido, qualificando-se, por isso, como essencial à atividade. Afirma, ademais, que parte dessas devoluções se ligaria às operações denominadas “top verde”, envolvendo coleta e reciclagem de produtos ao fim da vida útil, com reaproveitamento de peças/partes como matéria-prima (insumos), o que, em sua ótica, atrairia o direito ao crédito na sistemática não cumulativa.

43. Todavia, o frete de devolução, por sua natureza contingencial e superveniente, não se enquadra automaticamente ao art. 3º, IX, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, por não se confundir com o frete da operação de venda sob ônus do vendedor. O inciso IX pressupõe vinculação direta e antecedente à própria entrega contratada; custos posteriores, de caráter remediador ou assistencial, não se enquadram, salvo prova robusta em sentido contrário.

44. Para que houvesse creditamento, seria imprescindível demonstração inequívoca de que a logística reversa constituiu obrigação prévia e contratualmente assumida

como parte da própria operação de venda e suportada pelo vendedor (v.g., cláusula expressa de retorno obrigatório como condição de fornecimento, recall normativo, avaria constatada no ato com obrigação de coleta pelo vendedor).

45. Exigir-se-ia, ainda, documentação idônea que individualizasse operações, comprovasse o ônus do vendedor e permitisse a correlação com as respectivas notas fiscais de origem. Ausentes tais elementos nos autos, não se identifica o nexo direto exigido pelo inciso IX.

46. Ademais, no que toca, especificamente, à alegação referida como “top verde”, registra-se ausência de dialeticidade e inovação recursal, como já tratado a matéria não foi oportunamente deduzida na impugnação nem decidida pela DRJ, carecendo do indispensável cotejo fático-probatório em primeira instância. À luz das regras de preclusão no contencioso administrativo, não se conhece do ponto, o que impede a realização de análise casuística em grau recursal acerca de eventual essencialidade ou relevância desses fretes.

47. Mantém-se, pois, a glosa relativos aos fretes sobre devolução.

III.4.4. Frete de produto acabado entre estabelecimentos do mesmo titular.

48. A Recorrente sustenta que há direito a crédito de PIS/Cofins sobre o frete entre estabelecimentos da própria empresa, inclusive quando envolve transporte de produtos acabados até o centro de distribuição e a logística intermediária (frete de produtos acabados para venda e para o CD, de onde seguem aos clientes). Afirma que a decisão recorrida errou ao glosar tais valores e invoca jurisprudência do CARF.

49. Sobre o tema o CARF assentou o tema através da Súmula 217 a saber:

Súmula CARF nº 217:

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

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.

50. Mantenho integralmente as glosas, em consonância com a Súmula CARF 217, que afasta o direito a crédito de PIS/Cofins relativamente a gastos de transferência interna de produtos acabados.

51. A aplicação do enunciado sumular é obrigatória, por força do art. 72 do Regimento Interno do CARF, e sua inobservância injustificada constitui infração ao dever funcional

do Conselheiro, nos termos do art. 85, VI, do RICARF. Não se verifica, no caso, qualquer situação excepcional apta a autorizar a superação do entendimento sumulado.

52. Portanto, necessária a manutenção da glosa.

III.4.5. Frete sobre a distribuição de peças por assistência técnica (pós-venda).

53. A Recorrente afirma que mantém rede de assistência técnica para reparos, manutenção e instalação e, por isso, é responsável pelo frete no envio de peças de reposição às assistências autorizadas e distribuidores em todo o país. Sustenta que esse frete de distribuição de peças é essencial à sua atividade e decorre do dever de prestar assistência a fornecedores e consumidores, motivo pelo qual deveria gerar crédito na sistemática não cumulativa. Alega, ainda, que tais argumentos estariam amparados por laudo técnico juntado aos autos e por jurisprudência do CARF, pugnando pela reversão da glosa

54. Mantenho as glosas dos dispêndios de frete e armazenagem vinculados ao envio de peças para rede de assistência técnica e demais atividades de pós-venda. Embora economicamente relevantes ao modelo de negócios, tais dispêndios, à luz do Tema 779/STJ, não preenchem, no caso concreto, o critério de essencialidade e relevância ao processo produtivo, pois se realizam após a conclusão da fabricação e fora do ciclo de produção do bem, destinando-se à manutenção/garantia e ao suporte comercial.

55. Tampouco configuram frete da operação de venda (art. 3º, IX), por não se tratar de custo de entrega da mercadoria ao comprador sob ônus do vendedor, mas de logística subsequente para atendimento pós-venda. Sem prova de que tais envios decorrem de obrigação contratual de entrega intrínseca à venda, e não de compromissos de garantia/assistência, não há suporte legal para o crédito.

56. Nesse sentido, mantenho a glosa.

III.5. Da apuração equivocada de receitas do mercado interno e externo efetuadas pelo Fisco – ZFM.

57. A Delegacia de Julgamento manteve as glosas.

Diz o interessado que ocorreu apuração equivocada das receitas de mercado interno e externo pelo fisco, a partir do momento que esse glosou valores decorrentes de exportações entendendo que deveriam ser consideradas as datas de embarque das mercadorias. A base da glosa seria a Portaria do MF de nº 356/1988. Entende que tal interpretação é equivocada e que o fato gerador seria o auferimento da receita, independentemente do embarque das mercadorias

para exportação. Diz que se fosse considerar as receitas embarcadas em determinado mês deveria a apuração ser feita trimestralmente, promovendo o reajuste dos valores glosados no mês subsequente. Comenta, ainda, que o rateio também foi equivocado devido a diminuição do valor da receita bruta auferida.

A fiscalização aplicou ao resultado das receitas do contribuinte o método do rateio

proporcional de suas despesas, custos e encargos, na determinação dos créditos. Nesse ponto, foi apurado que a empresa indevidamente deduziu da base de cálculo de sua contribuição o valor relativo a descontos incondicionais concedidos em suas vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus.

Frise-se que já foi dito que o contribuinte em sua contestação deixou claro que não é ponto de discordância em sua manifestação de inconformidade tais descontos incondicionais:

*“Destaca-se que **não é objeto da presente Manifestação de Inconformidade** os seguintes itens do Despacho Decisório ora atacado: 5.2 (descontos incondicionais de vendas à Zona Franca de Manaus – ZFM) ... (gn)*

De outro lado, no tocante às receitas do mercado externo, os valores foram

considerados de acordo com os registros das datas de embarque. Em que pese a contrariedade do contribuinte, tal condição se encontra disposta pela Portaria MF nº 356, de 07/02/1988:

*- A **receita bruta de vendas** nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzados, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor **na data de embarque dos produtos para o exterior**.*

I.1. Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior aquela averbada, pela autoridade competente, na Guia de Exportação ou documento de efeito equivalente. (gn)

Portanto, a consideração do auferimento da receita de acordo com a data de embarque é por dispositivo legal que assim determina.

Aliás, a jurisprudência administrativa é uníssona nesse sentido. Eis decisão do CARF de 28/01/2015, exatamente apontando que para fins de rateio se considera a data de embarque das mercadorias:

CARF – Nº Acórdão 3402-002.605

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

*Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de ressarcimento, o **rateio proporcional entre as receitas** obtidas com operações de exportação e de mercado interno, reconhecendo as receitas de exportação apuradas **na data de embarque das mercadorias**. (gn)*

Diga-se, ainda, que não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico-administrativo, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

Não há o que se alterar nesse tópico.

58. Acertada a metodologia aplicada pela Fiscalização, pois observa o critério normativo específico para reconhecimento de receitas de exportação pela data do embarque, o que confere aderência estrita ao comando da Portaria MF nº 356/1988 e assegura uniformidade no cômputo das parcelas interna e externa a serem consideradas no rateio de créditos do PIS.

59. A tentativa de afastar esse marco temporal, substituindo-o por outro não previsto, não encontra respaldo legal e comprometeria a comparabilidade dos períodos. Do mesmo modo, a pretensão de excluir descontos incondicionais de vendas destinadas à ZFM, para reduzir artificialmente a receita de mercado interno na proporção de rateio, carece de fundamento normativo específico e não foi acompanhada de prova analítica suficiente a demonstrar a pertinência da dedução no contexto da sistemática de créditos.

60. Ausente demonstração de erro de fato ou de direito na classificação e mensuração levadas a efeito, subsiste a higidez dos ajustes praticados e, por conseguinte, mantêm-se as glosas tal como decidido pela DRJ.

III.6. Dos créditos relativos a bens destinados ao ativo imobilizado

61. Por fim, alega a Recorrente que que faz jus a créditos de PIS/Cofins decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado, adquiridos para utilização na sua atividade operacional após a entrada em vigor do regime legal que admite o creditamento, ou seja, pós a 30/04/2004. Argumenta que móveis, utensílios e equipamentos de tecnologia da informação, embora não integrem fisicamente a linha de produção, seriam essenciais ao desempenho da atividade empresarial, razão pela qual a depreciação correspondente deveria ser considerada para fins de crédito.

62. Alega, ainda, que o Despacho Decisório não teria examinado de modo adequado tais créditos, limitando-se a glosá-los sem motivação específica, não obstante a documentação fiscal e contábil apresentada.

63. Por seu turno, decisão de primeira instância manteve integralmente as glosas sobre a rubrica “ativo imobilizado”. Assentou que o art. 3º, VI, da Lei nº 10.637/2002 e o art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/2003 autorizam o desconto de créditos em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, com apropriação segundo as regras legais.

64. A prova coligida não demonstra a destinação direta dos bens apontados ao processo produtivo e considerando que os bens listados se prestam predominantemente a funções administrativas, de atendimento ou de suporte informacional, impõe-se a manutenção da glosa tal como decidido pela DRJ.

III. CONCLUSÃO

65. Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos tópicos relativos (i) às despesas de publicidade/marketing, por ausência de interesse recursal; e (ii) ao “frete de devolução top verde” (logística reversa), por inovação recursal/ausência de dialeticidade. E, no mérito, dou parcial provimento para reverter apenas as glosas relativas ao “frete de contêiner vazio”.

66. É como voto.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro, redator designado

Com a máxima vênica às razões descritas no voto da ilustre Conselheira Rachel Freixo Chaves, ousou delas divergir.

A divergência que se estabeleceu foi em relação ao tópico “**III.4.1. Frete de contêiner vazio (vinculado à operação de exportação)**”.

Conforme o voto condutor a alegação da recorrente é no sentido de que:

36. Alega a Recorrente que, para viabilizar as exportações realizadas a partir dos portos de Itajaí, Navegantes, São Francisco do Sul e Paranaguá, vê-se obrigada a alugar e movimentar contêineres vazios a partir de sua planta fabril até os terminais portuários, etapa logística sem a qual não se perfectibiliza o transporte internacional das mercadorias vendidas ao exterior. A DRJ manteve a glosa por ausência de previsão legal. Assiste razão à Recorrente.

Entede

Entende o voto condutor que no âmbito do comércio exterior, onde por vezes vigem cláusulas (incoterms) que obrigam a entrega no porto de saída, os dispêndios com

movimentação de contêiners vazios, seria fase necessária e indissociável do frete da operação de venda :

37.Com efeito, o art. 3º, IX, das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 assegura o crédito da não cumulatividade relativamente a gastos com armazenagem e frete quando vinculados (i) à aquisição de insumos, sob ônus do adquirente, ou (ii) à operação de venda, sob ônus do vendedor. No âmbito do comércio exterior, não raro as condições contratuais de entrega (v.g., Incoterms) impõem ao vendedor o ônus integral da cadeia logística interna até o efetivo embarque no porto de saída. Nessa hipótese, os dispêndios com reposicionamento, aluguel e movimentação de contêiner vazio constituem fase necessária e indissociável do frete da própria operação de venda, por se tratar de pré-posição do equipamento exigido para que ocorra o transporte da carga ao terminal e, subsequente, o embarque internacional.

Assim o voto condutor considera de forma casuística que os gastos referentes a esse tópico por serem integrantes da logística necessários a entrega no porto de saída como integrante do frete de venda mediante uma interpretação teleológica seria passível de creditamento a teor do art. 3º, IX, das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002.

38.Embora o presente creditamento se ampare especificamente no inciso IX (frete/armazenagem vinculados à venda), a partir da análise casuística do caso em questão, tal precedente ilumina a interpretação teleológica do dispositivo, pois, despesas intrinsecamente necessárias ao cumprimento da obrigação de entregar o bem ao comprador, quando suportadas pelo vendedor como condição da venda, integram o custo logístico dessa operação e, portanto, são creditáveis.

39.Negar o crédito nessa etapa seria romper a coerência interna do inciso IX, que não restringe o frete de venda ao trecho “com carga”, mas abrange as atividades logisticamente imprescindíveis e funcionalmente conexas ao mesmo frete de venda (no caso, a preposição do contêiner sem a qual não há consolidação, estufagem e trânsito até o porto).

40.Nesse sentido, revento as glosas sobre frete de contêiner vazio.

O acórdão recorrido assim se posicionou quanto a este tópico:

3) Dos créditos de frete e de armazenagem

Na contestação se aponta que os créditos de frete e de armazenagem, assim como outros serviços essenciais a sua atividade, defende a manutenção dos créditos. Discorre que os fretes seriam para transporte entre seus estabelecimentos e relativos a casos de devolução e de armazenagem. Não concorda com a interpretação literal do inciso IX, do art. 3º, que determina tal direito apenas nas operações relacionadas a venda de produtos. Mesmo que tais serviços não estejam relacionados a operações de venda, argumenta que os mesmos estariam umbilicalmente ligados as suas atividades necessárias e usuais

do processo produtivo e das vendas. Novamente fala que as hipóteses do art. 3º são meramente exemplificativas e não taxativas.

As glosas feitas no tocante às despesas de armazenagem e de frete diziam respeito a movimentação de containeres vazios, transporte de devoluções e movimentação de peças e de produtos entre as unidades fabris da WHIRPOOL (entre estabelecimentos).

Esse tipo de despesas não gera créditos de PIS.

A fiscalização glosou por tais despesas não se enquadrarem no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03. Somente daria direito a crédito o frete nas operações de venda ou na aquisição de insumos.

(...)

Tratamento diferente não pode ser dado para os fretes de containeres vazios e de devoluções. Não há previsão na legislação para aproveitamento de crédito, novamente com suporte no art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Nunca é demais repetir para todas essas situações que envolvem fretes que a legislação permite o creditamento **na operação de venda**, quando o ônus for suportado pelo vendedor:

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

...

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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

...

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

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei. (gn)

A alegação do contribuinte de que essas hipóteses do art 3º relativas aos créditos de armazenagem e de frete seriam meramente exemplificativas e não taxativas, não tem o menor cabimento. A legislação é clara no que gera crédito e não pode ser ampliada da forma que quer o manifestante.

Mantém-se as glosas, pois estão em consonância com o que determina a legislação.

Entende-se que referidos gastos dizem respeito a operação logística como afirmado no voto condutor.

Posto isto de se ver que não há que se falar em essencialidade ou relevância na atividade logística que não esteja relacionada ao processo produtivo não se podendo vislumbrar seu enquadramento como Insumo mesmo em face do decidido no RESP 1.221.170/PR visto que se trata de despesa de etapa fora do processo produtivo.

Falta amparo legal para a extensão do conceito de frete para a inclusão do frete na movimentação de contêineres vazios como frete na operação de venda como previsto no art. 3º, IX, das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002

Não se vislumbra que esta interpretação rompa com a coerência interna do inciso IX do art. 3º, IX, das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 como entende o voto condutor.

A possibilidade de creditamento quanto ao frete de venda claramente refere-se a produtos acabados e não de Insumos destinados a produção não cabendo a mescla do previsto no art. 3º, II, das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 na aceção dada pelo STJ no RESP 1.221.170/PR que prevê a casuística para avaliação da essencialidade e relevância com o previsto no art. 3º, IX, das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 que requer apenas que seja frete de venda de **produtos acabados e arcado pelo vendedor** sem necessidade de conjecturas acerca da essencialidade e relevância.

Entendo que o caso em análise referente a movimentação de contêineres vazios a partir do porto guarda certa semelhança, posto que atividades pós processo produtivo, com a matéria estufamento de contêineres tratada no ACÓRDÃO 9303-016.876 – CSRF/3ª TURMA conforme o voto do i. Conselheiro Vinicius Guimaraes – Relator do qual transcrevo excerto(s):

Despesas com estufagem de contêineres

No acórdão recorrido, foram revertidas as glosas de créditos sobre despesas portuárias, conforme os fundamentos a seguir transcritos – extraídos do voto condutor do Acórdão de Embargos nº 3302-013.264:

(...)

3.6.7. Centro de custo não identificado Despesas Portuárias "PORTUARIASNOTAS FISCAIS ME" (Item III.4.5.11 do RV e item 7.2.8 do TVF)

Foram glosadas despesas portuárias da Recorrente como serviços de estufagem, inspeção de carga, pegadas de container, préstacking (pré empilhamento dos contêineres na zona portuária) etc.

A motivação da glosa, segundo o TVF foi o fato de que o inciso IX do artigo 3 da Lei 10833/03 prevê apenas os fretes e a armazenagem, não incluindo despesas com movimentação, liberação, análise, inspeção e agenciamento de cargas.

A Recorrente sustenta, todavia, que a norma constante no inciso IX do art. 3 das leis 10.637/02 e 10.833/03 ampliou a hipótese de creditamento às operações de

armazenagem para venda, no sentido de que todos os custos relativos à armazenagem já estariam abrangidos pelo conceito de "operação de venda", e que o fato de haver encerrado o processo de fabricação não implica a conclusão do processo de produção.

Esta questão é controvertida no âmbito do CARF, havendo decisões contrárias à concessão do crédito, exemplificativamente o Acórdão 9303004.383 de 08.11.2016. No entanto, admito o entendimento segundo o qual os gastos com logística na venda das mercadorias encontram-se abrangidas pela expressão "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda" conforme o inciso IX do artigo 3 das leis 10.833/03 e Lei 10.637/2002, posição já adotada quando do julgamento do Processo 10.880.653302/201646 em 25 de setembro de 2018, quando foi proferido o Acórdão 3201004.221."

Diante do exposto, voto por conhecer dos embargos de declaração para sanar o vício omissão, para que conste do acórdão embargado, além daqueles expressamente consignados no resultado, a reversão da glosa em relação a remoção com serviços de coleta e transporte torta/bagaço, lixo e resíduos – item 3.6.3 do acórdão; relativas aos itens tratados no CC NÃO IDENT "AGRÍCOLA" – item 3.6.4.1 do acórdão e despesas portuárias - item 3.6.7 do acórdão.

Como se vê, o acórdão recorrido admite o crédito de PIS/COFINS não cumulativos sobre despesas portuárias, pois entende que tais gastos estão compreendidos na categoria "armazenagem e frete na operação de venda".

Como já assinalado, foi dado seguimento parcial ao recurso fazendário para a rediscussão apenas dos gastos portuários relativos aos serviços de estufagem de contêineres.

Pois bem. Entendo que as despesas portuárias, como é o caso dos serviços de estufagem de contêineres, não podem ser consideradas insumos, uma vez que constituem despesas incorridas após o processo produtivo.

Referidos dispêndios ocorrem após o período de duração do processo produtivo, não guardando a fundamental e necessária relação de pertinência com a produção, razão pela qual não se aplica a eles o conceito de insumos para fins de tomada de créditos de PIS/COFINS não cumulativos.

Citados gastos portuários não podem ser confundidos com os gastos com armazenagem ou transporte (frete), uma vez que correspondem, evidentemente, a categorias ontologicamente distintas, resultando daí tratamentos jurídicos distintos no que concerne à possibilidade de crédito de PIS/COFINS: enquanto despesas com armazenagem e frete podem, sob certas condições, gerar direito ao crédito de PIS/COFINS, por expressa previsão legal, os gastos com serviços portuários dos produtos acabados não dão direito a crédito, uma vez que 1) não representam insumos e 2) não há norma tributária prevendo seu creditamento.

Na linha de tal entendimento, veja-se o Acórdão nº. 9303-012.686, julgado em 08/12/2021, Relator Jorge Olmiro Lock Freire, e o Acórdão nº. 9303-009.655, julgado em 16/10/2019, Relator Rodrigo Pôssas.

(...)

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos tópicos relativos (i) às despesas de publicidade/marketing, por ausência de interesse recursal; e (ii) ao “frete de devolução top verde” (logística reversa), por inovação recursal/ausência de dialeticidade. e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro