



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19679.721361/2018-86
ACÓRDÃO	3002-003.440 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TERRA FORTE EXPORTACAO E IMPORTACAO DE CAFE LIMITADA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSPORTE DE INSUMOS DESONERADOS. SÚMULA CARF 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

DESPESAS DE ARMAZENAGEM. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas despesas de armazenagem quando não restar comprovado o enquadramento no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 como armazenagem de mercadoria, na operação de venda ou no conceito de insumos que abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado para reverter as glosas sobre os fretes de insumos sujeitos à Alíquota Zero (café em grão), independente do regime de tributação imposto a estes, desde que tais serviços tenham sido registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e efetivamente tributados pela referida contribuição. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3002-003.438, de 22 de novembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 19679.721360/2018-31, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Marcos Antonio Borges – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Catarina Marques Moraes de Lima, Keli Campos de Lima, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão, Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon e Marcos Antonio Borges (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Adoto trecho do relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento:

Trata-se de processo para apuração de crédito COFINS, apurado no regime não cumulativo relativo [...]. O Pedido de Ressarcimento de COFINS não-cumulativo nº [...] foi no valor total de R\$ [...].

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária – DERAT – [...] Região Fiscal proferiu o Despacho Decisório - DD de fls. [...], em obediência a concessão do Mandado de Segurança nº [...] para à análise e conclusão dos processos administrativos em exame. Em [...], a empresa solicitou, junto ao juiz federal da 14ª vara de São Paulo, prorrogação de prazo de 90 (noventa) dias, relativo ao cumprimento do mandado de segurança por ela obtido.

No Despacho Decisório (fls. [...]), a autoridade fiscal, narra os procedimentos de fiscalização, expõe as razões que fundamentaram a decisão, indica os itens glosados para cada mês em quadros, detalhando o motivo da glosa, a fundamentação legal e, por fim, defere parcialmente o Pedido de Ressarcimento

[...], reconhecendo que o interessado tem saldo de crédito a ser ressarcido no montante de R\$ [...].

(...)

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: (...)

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a inconstitucionalidade e ilegalidade de disposições que integram a legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicandose somente entre as respectivas partes do processo judicial ou administrativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: (...)

ARMAZENAGEM DE MERCADORIA. CRÉDITOS. LIMITE LEGAL

A legislação limita a geração de créditos das contribuições somente às despesas incorridas com armazenagem de mercadorias em operação de venda.

AQUISIÇÃO DE INSUMO NO MERCADO INTERNO. BEM SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO. FRETE. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

Quando vedado o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova do crédito tributário pleiteado em pedido de restituição, ressarcimento e compensação é do contribuinte. Não sendo essa prova produzida nos autos, indefere-se o pedido de ressarcimento.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório.

É o Relatório.

VOTO

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

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A recorrente contesta as glosas do direito de crédito sobre (i) Fretes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero e (ii) armazenagem de mercadoria (insumos).

I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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;

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o

desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Passo à análise das contestações na seqüência referida no Recurso Voluntário.

(i) Fretes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero

Verifica-se, pelo Despacho Decisório, que os fretes na aquisição de café em grão, tributado à alíquota zero foram glosados, pois se é vedado o creditamento em relação ao bem adquirido, o frete respectivo não dará direito a crédito, nos termos do art. 3º e inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Alega a recorrente que sendo o frete serviço a previsão para creditamento em relação aos valores pagos encontra guarida no Inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10833/2003, sem qualquer outra delonga pouco importando se o insumo está ou não sujeito ao pagamento das contribuições.

Entendo que sendo os regimes de incidência sobre o produto transportado (sujeito à alíquota zero) e sobre o frete (transporte, na não cumulatividade, onerado, pago à empresa transportadora), não há que se falar que o destino do crédito do frete segue o mesmo daquele da mercadoria.

Nesse mesmo sentido segue decisão da 3ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9303-013.877, de 16/03/2023. Veja-se a ementa:

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção

Igualmente tal matéria já fora pacificada no âmbito deste Conselho Administrativo por meio da Súmula CARF nº 188:

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Assim, a decisão de piso mereça ser reformada para que o direito ao crédito sobre os fretes de insumos sujeitos à Alíquota Zero (café em grão), independente do regime de tributação imposto a estes, seja reconhecido, desde que tais serviços tenham sido registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e efetivamente tributados pela referida contribuição.

(ii) armazenagem de mercadoria (insumos)

No que concerne as despesas com armazenagem, afirma a Fiscalização que a empresa não identificou as mercadorias armazenadas e não informou nenhuma chave eletrônica de nota fiscal de venda das mercadorias armazenadas. Diz que como a maior parte do café processado pela interessada é destinado à exportação e, ainda, em face da não-apresentação, por parte da empresa, das informações solicitadas, considerou que:

a) considerou as armazenagens em Santos/Guarujá, porto por onde se escoam as exportações da empresa, como armazenagens na operação de venda;

b) considerou as armazenagens em Bortolan Sul, Cristais Paulista, Espírito Santo do Pinhal, Franca, Leme, Poços de Caldas, São João da Boa Vista e São Sebastião do Paraíso como armazenagens de insumos ou armazenagens outras que não as de mercadorias destinadas à venda, que não dão direito a crédito.

Alega a recorrente que, a previsão contida no inciso IX do artigo 3º da lei 10833/2013 é ampliativa, pois a armazenagem na aquisição de insumos para produção já estava prevista anteriormente, posto que é serviço utilizado como insumo e essencial a atividade de qualquer empresa e que tais serviços de armazenagem de Terceiros são essenciais para a operação da empresa, uma vez que o volume de café é muito grande, utilizando-se os serviços de terceiros para armazenagem de insumos e mercadorias para a venda, ao retirá-los do processo não existe produção.

A legislação das contribuições possui dispositivo legal prevendo a possibilidade de créditos para armazenagem, conforme o art.3º da Lei nº 10.833/2003, in verbis:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

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

Do dispositivo transcrito acima percebe-se que somente as despesas com armazenagem de mercadorias, caracterizada esta como a atividade estrita de guarda de mercadoria (pagamento do depósito), efetuadas nas operações de vendas e desde que suportadas pela vendedora, é que tem possibilidade de creditamento das contribuições.

No entanto, conforme constatou a fiscalização, a empresa não identificou as mercadorias armazenadas e não informou nenhuma chave eletrônica de nota fiscal de venda das mercadorias armazenadas, concluindo que não se trata de armazenagem de mercadoria em operação de venda, conforme dispõe a legislação de regência.

No caso, tais despesas não se enquadram no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, seja por se tratar de armazenagem de produtos acabados, ou seja efetuada posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda, ou

não restar comprovada a essencialidade ou relevância e ainda não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por terem ocorrido antes da operação de venda.

Assim, mantenho a glosa dessas despesas por não se enquadrarem no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 como armazenagem de mercadoria, na operação de venda ou no conceito de insumos que abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado para reverter as glosas sobre os fretes de insumos sujeitos à Alíquota Zero (café em grão), independente do regime de tributação imposto a estes, desde que tais serviços tenham sido registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e efetivamente tributados pela referida contribuição.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado para reverter as glosas sobre os fretes de insumos sujeitos à Alíquota Zero (café em grão), independente do regime de tributação imposto a estes, desde que tais serviços tenham sido registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e efetivamente tributados pela referida contribuição.

Assinado Digitalmente

Marcos Antonio Borges – Presidente Redator