



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.901785/2012-34
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.876 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AGRICOLA E PECUARIA MORRO AZUL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, negou-se provimento, por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Vinícius Guimarães e Gilson Macedo Rosenburg Filho, que deram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Liziane Angelotti Meira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3201-008.927**, de 25/08/2021, cuja ementa e dispositivo de decisão se transcrevem a seguir:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR. NOTA SEI PGFN MF 63/2018

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo. STJ, REsp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, e em face do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF). E aplicação da NOTA SEI PGFN MF 63/2018.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO/DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em pedidos de restituição/ressarcimento e em declarações de compensação, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez dos créditos pretendidos. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

DESPESAS DE FRETES. AQUISIÇÕES COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da contribuição não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora, assim como sobre os respectivos fretes e demais despesas não vinculadas às exportações de produtos próprios.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.

Em regra, não geram créditos no regime da não-cumulatividade das contribuições as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. As aquisições de bens para revenda em operações que estão sujeitas à alíquota zero não geram direito ao crédito da contribuição não-cumulativa, por força da vedação estabelecida pelo art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003.

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.

VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE INSUMOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Os encargos de depreciação de veículos utilizados no transporte de insumos geram créditos no âmbito das contribuições não-cumulativas.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

As despesas com serviços de manutenção em máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo podem gerar direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativos.

VENDAS COM SUSPENSÃO. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO LEGAL EXPRESSA.

Por força do art. 8º, § 4º, inciso II, e do art. 15, § 4º, ambos da Lei nº 10.925/2004, a pessoa jurídica cerealista, aquela que exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou, ainda, aquela que exerça atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do § 1º do referido art. 8º, deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa do PIS/COFINS, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência daquelas contribuições. Nesses casos, a expressa vedação legal ao aproveitamento de créditos de PIS/COFINS continua válida e vigente, não tendo sido afastada pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

SALDO CREDOR TRIMESTRAL. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF nº. 125.

Súmula CARF nº 125: No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. CRÉDITO. TRANSPORTE DE INSUMOS TRIBUTADOS.

A apuração de crédito de PIS não cumulativo, calculado sobre despesas de frete, é cabível apenas na hipótese de transporte de insumos sujeitos à tributação pelas contribuições.

PIS/PASEP. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE

O creditamento pelos insumos previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 abrange os custos com combustíveis utilizados pelo contribuinte nas máquinas agrícolas e demais equipamentos que participam de seu processo produtivo, gerando, portanto, direito a crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. ARRENDAMENTO.

A apuração de crédito não cumulativo calculado sobre arrendamento de área rural para plantio e cultivo de produtos agropecuários, bem como benfeitorias da área arrendada, segue a mesma sistemática permitida para o aluguel de prédios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso para reverter a glosa, desde que atendidos os requisitos legais pertinentes à matéria, nos seguintes termos: I. Por unanimidade de votos, em relação a (i) partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas na Assistência Técnica, Implementos agrícolas, Máquinas e Equipamentos, Mecânica, Serviços de Manutenção, e veículos pesados; (ii) partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas nas aeronaves, desde que, as aeronaves seja utilizadas na produção agrícola, como por exemplo a aplicação de defensivos agrícolas; (iii) serviços de manutenção em máquinas, equipamentos e veículos pesados (trator, colheitadeira, filtragem de óleo das parrudas, trato); (iv) combustíveis e lubrificantes utilizados em pulverizadores e moto bombas; (v) arrendamento de terras desmatadas e prontas a serem cultivadas totalizando 51.590,40 hectares; e (vi) depreciação dos caminhões utilizados para transporte de insumos agrícolas. II. Por maioria de votos, em relação a 1. partes e peças de reposição, de serviços de manutenção e de assistência técnica utilizados em (a) veículos utilitários, exceto aqueles destinados ao apoio administrativo, e (b) armazéns; 2. Combustíveis e lubrificantes destinados a equipamentos e veículos utilizados como apoio e suporte às fases de produção (incluindo a agrícola), exceto os de apoio administrativo; 3. Fretes tributados sobre as aquisições de insumos não tributados (sujeitos à alíquota zero) ; 4. Arrendamento de imóveis, exceto os destinados ao uso habitacional e comercial; 5. Encargos com depreciação de imóveis destinados a residência e alojamento, de veículos (exceto os destinados ao apoio administrativo), aparelhos de radiocomunicação. Vencida nas matérias, a Conselheira Mara Cristina Sifuentes que negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Robson Costa.

Intimada a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial suscitando divergência com relação ao crédito de Pis e Cofins. Fretes na aquisição de insumos não tributados.

O Recurso Especial da Fazenda foi admitido conforme despacho de fls. 467.

O Contribuinte foi intimado, não apresentou Recurso Especial.

O Contribuinte apresentou contrarrazões requerendo o desprovemento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls.467.

Do Mérito

Vê-se que o cerne da lide se resume ao direito de crédito de Pis e Cofins calculado sobre fretes na aquisição de insumos não tributados.

A DRF Cuiabá, reconheceu apenas parcialmente o direito creditório pleiteado, relativo a crédito de PIS não cumulativo, homologando também em parte as compensações formalizadas nos Perdcomps especificados no despacho decisório.

A Contribuinte tem como atividade principal o plantio e cultivo de produtos agropecuários.

O acórdão recorrido, pelo voto vencedor Ilustre Conselheiro Márcio Robson Costa, na matéria, concedeu o direito de crédito de Pis e Cofins calculado sobre fretes na aquisição de insumos não tributados, pelos seguintes fundamentos:

3. Fretes tributados sobre as aquisições de insumos não tributados.

No acórdão a quo n.º 04-38.324, contou:

*Com fulcro na informação do Seort, foram glosados os créditos apurados sobre despesas com **fretes relativos a transporte de insumos não sujeitos à tributação pelo PIS**, conforme dispõe o §2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Entendeu a autoridade administrativa que o crédito de PIS relativo a **frete somente seria possível quando o insumo transportado também gerasse direito a crédito**, e desde que o pagamento do frete coubesse ao comprador. Portanto, uma vez que os produtos adquiridos (adubos, fertilizantes, corretivos de solo de origem mineral e sementes destinadas à semeadura e plantio) **não ensejam pagamento de PIS, em face da aplicação da alíquota zero, as despesas de frete relativas ao transporte de tais produtos não gerariam direito a crédito.***

Não por acaso o § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 exclui, de modo expresso, a tomada de créditos de PIS e COFINS quando não há tributação na operação de entrada, e não quando a operação de saída é desonerada, in verbis:

*“Art. 3º, (...) § 2º **Não dará direito a crédito o valor:***

[...]

*II - da aquisição 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 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865/04)”. (Grifos aditados)*

Logo, apenas quando, na operação de entrada, os bens ou serviços não estiverem sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de alíquota zero ou isenção, na etapa anterior, ter-se-á a vedação de tomada de crédito nas vendas de bens (saída).

Entretanto, no que se refere a compra de insumos sujeitos à alíquota zero, considera-se que há "essencialidade" do serviço de frete utilizado na aquisição de insumo em face da própria essencialidade do insumo transportado. A subtração do serviço de frete de aquisição do insumo privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo, daí a essencialidade de tal serviço, independentemente do efetivo direito de creditamento sobre o insumo transportado. O que importa é que o bem transportado seja essencial ao processo produtivo de interesse, do que decorre a essencialidade da sua remoção até o estabelecimento onde ocorrerá o processo produtivo.

Em se tratando de serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento tomado sobre o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º, e no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, cfe. inc. IX.

Dessa forma deve ser revertida a glosa, para reconhecer o crédito sobre os dispêndios realizados com fretes nas aquisições de insumos com alíquota zero, desde que pagos a pessoa jurídica e tributados pelas contribuições.

Adianto meu voto pela negativa de provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, eis que concordo com a decisão do acórdão recorrido.

Para tanto, recorro que essa turma já enfrentou esse tema – o que peço licença para trazer o acórdão n.º 9303-007.593 de relatoria da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama que trouxe em seu voto os seguintes argumentos:

Ora, é de se atentar que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às 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 – art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Não há vedação legal e tais custos são essenciais à sua atividade. É de se clarificar que a constituição do crédito observou tão somente os valores referentes às despesas de fretes dos produtos, e não os valores de aquisição dos insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições.

Sendo assim, nego provimento ao Recurso Especial em relação aos itens mencionados.

Recordo também o voto do Ilustre Ex-Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes—o que peço licença para trazer o acórdão n.º 9303-012.687, que trouxe em seu voto os seguintes argumentos:

Não assiste razão à recorrente, quanto à impossibilidade de creditamento dos fretes sujeitos à incidência das contribuições do PIS e da COFINS, relativo às compras de mercadorias sujeitas à alíquota zero.

A solução para o litígio parte da composição do custo do insumo ou da mercadoria adquirida para a revenda. O Decreto-Lei nº 1.598/1977 prevê que o custo de aquisição de mercadorias ou de produção compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte (artigos 289 e 290 do RIR/99, e 301 e 302 do RIR/2018):

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

Custo dos Bens ou Serviços

Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;

[...]

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, de forma a estabelecer o tratamento contábil para os estoques, emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 16 com a seguinte definição de custo de aquisição (texto da revisão 1):

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS***PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16(R1)***

[...]

*11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros **diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços**. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Alterado pela Revisão CPC 01)*

Dessa forma, partindo-se da premissa de que o custo com transporte faz parte do custo de aquisição do insumo (inciso II, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002) ou da mercadoria para revenda (inciso I, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002), temos que uma parte do custo foi tributada (frete), com direito a crédito, e parte do custo não foi tributada (mercadoria/insumo), sem direito a crédito.

A recorrente parte do disposto no §2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº10.833/2003 para vedar o crédito do frete na aquisição de insumos desonerados. Entretanto, a vedação legal refere-se a parcela do custo que não foi objeto de pagamento das contribuições, e não a parte do custo do insumo/mercadoria que foi regularmente tributária, conforme dispõe o inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002:

art. 3º. [...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II - da aquisição 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 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Entendo que a interpretação dada pela autoridade fiscal, no sentido de dar o mesmo tratamento do produto transportado ao frete, não seria a mais recomendada para o caso em análise, considerando a previsão legal que trata do direito ao creditamento. O comando normativo acima transcrito (inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003) impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, mas não veda o direito a crédito sobre os serviços de transporte tributados efetuados com bens desonerados. E vedar a possibilidade de crédito no frete tributado pela alegação de desoneração da mercadoria/insumo transportada violaria o princípio da não-cumulatividade para o PIS e COFINS.

Na aquisição de mercadorias para revenda ou de insumos para a produção, o preço pago pelo adquirente pode incluir a entrega em seu estabelecimento ou não, nesse caso ficando por sua responsabilidade a contratação do serviço de transporte junto a outra pessoa jurídica (transportadora) para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que possa ter a destinação prevista (revenda,

estoque ou produção). O serviço de transporte, o frete, é tributado pelo PIS e COFINS, enquanto receita da transportadora. Ainda que tal dispêndio faça parte do custo de aquisição da mercadoria/insumo, tal contratação é uma operação autônoma em relação a aquisição do item transportado, e não há previsão legal para impedir o creditamento, em caso de ser receita tributável pelo prestador.

Portanto, por inexistência de vedação legal, há de se admitir o direito ao crédito sobre os dispêndios com fretes tributados na aquisição dos insumos/mercadorias desonerados.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Desta maneira, como visto 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.

Por fim, ressalto, a título de endosso, que a Receita Federal do Brasil recentemente consolidou as normas relativas à apuração, cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do PIS/Pasep, Cofins, PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação por meio da publicação da Instrução Normativa 2.121/2022, revogando a IN 1.911/2019

Dentre as modificações está ligada ao direito de fretes de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, senão vejamos:

**INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2121, DE 15 DE DEZEMBRO
DE 2022**

Consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

XVIII - frete e seguro relacionado à aquisição de bens considerados insumos que foram vendidos ao seu adquirente com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência;

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran