



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.901481/2014-16
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-015.900 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 12 de setembro de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDUSTRIA DE LATICINIOS PALMEIRA DOS INDIOS S/A ILPISA - EM RECUPERACAO JUDICIAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

RECURSO ESPECIAL. SÚMULA DO CARF. IMPOSSIBILIDADE.

Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere fretes de compra de leite *in natura* - crédito presumido, e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, por unanimidade de votos, para restabelecer as glosas sobre fretes de compra de leite *in natura* - crédito presumido que não atendam condição estabelecida na Súmula CARF no 188 (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição).

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial em face do Acórdão n.º 3003-002.131, de 21 de dezembro de 2022, cuja ementa abaixo reproduzo:

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente deduzida em manifestação de inconformidade. Opera-se a preclusão do direito alegar novos fatos em sede recursal. O limite da matéria em julgamento é delimitado pelo que vier a ser alegado em impugnação ou manifestação de inconformidade.

PRELIMINAR DE NULIDADE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há vício de nulidade em ato administrativo praticado por autoridade competente e que segue forma prescrita em lei. A decretação de nulidade no processo administrativo fiscal somente deve ser considerada em efetiva comprovação de prejuízo ao direito de defesa conforme o art. 59, II do Decreto 70.235/1972.

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo, excluindo-se as aquisições que não se mostrem necessárias à consecução das atividades que compõem o objeto social do contribuinte.

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS. GRAXAS. FERRAMENTAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de bens e serviços de manutenção e limpeza de equipamentos e máquinas, dentre os quais a graxa, desde que comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei. Quanto às ferramentas utilizadas no processo produtivo, caso elas não se

constituam em bens do ativo imobilizado, passíveis de creditamento via depreciação, e considerados os demais requisitos legais, elas também ensejam a geração de créditos da contribuição.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E UNIFORMES. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes, desde que comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO OU AMORTIZAÇÃO. BENFEITORIAS NO ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

Geram direito a créditos da contribuição não cumulativa os encargos de depreciação ou amortização decorrentes da ativação de bens e serviços destinados à realização de benfeitorias em bens do Ativo Imobilizado, desde que comprovadamente utilizados na produção, observados os demais requisitos legais.

CRÉDITO. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS. COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES. TACÓGRAFOS. FILTROS DE ÓLEOS. OUTROS PRODUTOS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM VEÍCULOS AUTOMOTORES. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição não cumulativa os dispêndios com peças de reposição, serviços, combustíveis, lubrificantes, tacógrafos, filtros de óleos e outros produtos e serviços consumidos em veículos automotores, desde que comprovadamente utilizados no processo produtivo, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA/PRODUTOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição não cumulativa os bens utilizados em embalagem e na movimentação de carga, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE PRODUTOS SEM DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições de produtos sem direito a crédito, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

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

CRÉDITO. FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE LEITE IN NATURA. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições de leite in natura, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do leite in natura, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado (aparelhos de ar-condicionado, equipamentos de ventilação, equipamentos contra pragas, equipamentos de limpeza, ferramentas e iluminação), desde que comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei.

SALDO DE CRÉDITOS ACUMULADOS DE PERÍODOS ANTERIORES. PEDIDOS DE RESSARCIMENTO EM OUTROS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS.

Créditos acumulados de períodos anteriores cujos montantes já foram objeto de pedidos de ressarcimento em outros processos administrativos não podem ser considerados no cálculo dos créditos dos períodos subsequentes.

INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A lei de regência da não cumulatividade da contribuição estipula que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero.

OUTRAS OPERAÇÕES. AUSÊNCIA DE IDENTIFICAÇÃO E COMPROVAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Operações não identificadas e não comprovadas não geram direito a créditos da contribuição não cumulativa.

CORREÇÃO MONETÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 125.

No ressarcimento da contribuição não cumulativa não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003. Inteligência da Súmula CARF nº 125.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, onde suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente duas matérias: Fretes nas aquisições de insumos com alíquota zero e Frete sobre a compra de leite *in natura*.

O recurso especial foi admitido, nos termos do despacho de admissibilidade.

O Sujeito Passivo não apresentou suas contrarrazões.

O processo foi distribuído a este relator conforme preceitua o RICARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo. As matérias foram prequestionadas.

Divergência.

Frete nas aquisições de insumos com alíquota zero.

O capítulo referente ao creditamento dos custos com fretes para transporte de insumos desonerados não pode ser objeto de recurso especial, pois as razões recursais contrariam o Enunciado de Sumula nº 188 do CARF, nos termos do § 3º, do art. 118 do RICARF.

Enunciado de 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.

RICARF

Art. 118. (...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Sendo assim, não conheço do capítulo recursal.

Frete sobre a compra de leite *in natura*

Quanto a esse capítulo, entendo caracterizada a divergência de forma que conheço do recurso e passo ao mérito.

Mérito

Reclama a Fazenda Nacional que os gastos com fretes sobre a compra de leite *in natura* deveria gerar crédito presumido e não o crédito básico.

Esse tema foi debatido pela maioria dos que compõe a atual 3ª Turma da CSRF, tendo como fruto o Acórdão n.º 9303-014.916, da lavra do conselheiro Rosaldo Trevisan.

Na ocasião, acompanhei o voto condutor do mencionado acórdão, de forma que *peço vênia* para utilizar sua *ratio decidendi* como se minha fosse e fundamentar esta decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, *verbis*:

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência é referente ao “direito à tomada de créditos sobre o valor dos fretes para transporte de insumos tributados a alíquota zero ou adquiridos com suspensão” (aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido).

Cabe informar que o Contribuinte, no especial destaca que “...*para consecução da atividade exercida (indústria de laticínios), adquiriu leite in natura, em sua maioria de produtores rurais – pessoa física, para processamento industrial, assumindo também o custo do serviço de transporte do referido insumo para suas dependências*”.

No Relatório Fiscal, informa a Fiscalização que, na análise dos conhecimentos de transporte apresentados verifica-se que o insumo transportado, em sua maior parte, é o leite. Que a Lei n.º 10.925/2004, em seu Art. 9º, traz no inciso II a suspensão do PIS/Pasep e da COFINS nas vendas efetuadas por pessoa jurídica. Já na compra de leite de pessoa física, conforme Art. 8º da mesma lei, somente permite a apuração de créditos presumidos.

“(...) Portanto, por falta de previsão legal, **foram glosados da base de cálculo dos créditos básicos, os conhecimentos de transporte correspondentes ao frete na compra de leite. Por outro lado, tais valores foram adicionados na base de cálculo do crédito presumido.** Cabe salientar que eventual pedido de ressarcimento do crédito presumido estará sujeito a nova análise de crédito”.

Em suma, houve a glosa de créditos ordinários relativos ao frete pago na aquisição desses insumos, sob a justificativa que a mercadoria transportada estava sujeita ao crédito presumido, razão pela qual tal metodologia também deveria ser aplicada ao crédito sobre o frete. A DRJ, em relação ao ponto controvertido, entendeu que o acessório acompanha o principal. Assim, considerando que o leite é um produto beneficiado pela suspensão das contribuições sociais, o frete contratado ou custeado para o transporte do mesmo também não deve ensejar o direito ao creditamento.

No Acórdão recorrido, decidiu-se no mesmo sentido, de que os valores de fretes utilizados para transporte de insumos sujeitos à alíquota zero não geram direito a crédito das contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, por força da regra estabelecida no art. 3º, §2º, inciso II, das Leis n.º 10.637/02 (PIS) e n.º 10.833/03 (COFINS).

De outro lado, no recurso especial, o Contribuinte argumenta que quando o valor do custo é separado do valor da operação (incorrido pelo contribuinte/adquirente), **sendo ele um custo tributado** pelas contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, deve ser considerado insumo para compor a base de cálculo dos créditos.

Como se vê, o tema em debate diz respeito à tomada de créditos dos custos de frete referente a aquisição de insumos para utilização no processo produtivo do Contribuinte, na sistemática do crédito presumido (Lei n.º 10.925/04). A situação verificada no presente caso diz respeito à **indústria de laticínios**, aquisição de **leite in natura**, cujo frete na venda da mercadoria é de responsabilidade do adquirente (o Contribuinte).

O período aqui analisado refere-se ao 1º trimestre de 2012, portanto, sob a vigência da Instrução Normativa SRF 660/2006, isto porque, até o advento da norma infralegal de 2006, o Contribuinte não tinha direito ao crédito presumido, mas sim ao crédito básico de COFINS, conforme entendimento sufragado pela Solução de Consulta n.º 214, de 2009.

“(…) no período entre a publicação da Lei n.º 10.925/2004 (01/08/2004) e da IN SRF n.º 636/2006 (04/04/2006) podem ser descontados créditos integrais relativos aos produtos adquiridos indevidamente com suspensão e que correspondem às hipóteses de crédito do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (…)”

A referida IN n.º 660/2006, já em seu art. 1º, estabeleceu que fica suspensa a exigibilidade das Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda de determinados produtos (entre os quais os produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no art. 5º da mesma norma).

Tal Instrução Normativa foi revogada pela IN RFB n.º 1.911/2019, por seu turno revogada pela recente IN RFB n.º 2.121, de 15/12/2022, que consolida a disciplina procedimental relativa à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, de forma já alinhada ao precedente vinculante do STJ (REsp n.º 1.221.170/PR).

Nesta 3ª Turma da CSRF, há várias decisões partindo do pressuposto de que não se poderia dissociar o frete na aquisição do bem adquirido e que o tratamento aplicado a um necessariamente será aplicado ao outro. No entanto, temos reserva a esse entendimento, como externamos em precedentes recentes, neste tribunal administrativo (v.g., nos Acórdãos n.º 9303-013.668 a 670). A nosso ver, o frete de aquisição efetivamente pode ser computado de forma apartada do bem adquirido, em nota autônoma, sendo contabilizado de forma a aclarar que não está abrangido pelo tratamento conferido ao insumo transportado.

É certo que esses elementos nem sempre restam claros no processo, e que devem ser checados pela unidade da RFB responsável pela execução do decidido por este Tribunal Administrativo. O que não se pode admitir é o creditamento em situações vedadas pela legislação (por exemplo, a descrita no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003: “*aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*”). Ou a geração de crédito básico para situações que não foram tributadas na etapa anterior.

Portanto, não cabe a tomada de crédito em uma aquisição de insumo tributado à alíquota zero (ou de outra forma desonerado) na qual o valor de aquisição já compute o frete, utilizando a alíquota do insumo, não havendo registros contábeis e fiscais autônomos.

Por outro lado, se a aquisição do insumo for registrada e contabilizada de forma autônoma do frete correspondente, e sujeita a tributação (não gozando do mesmo tratamento do bem adquirido), é possível a tomada de crédito em relação ao frete, ainda que o bem tenha sido tributado à alíquota zero ou desonerado.

Assim aclaramos no voto vencedor constante dos Acórdãos 9303-013.592 a 594:

“CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESONERADOS. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES. É possível a tomada de crédito em relação a frete na aquisição de insumos desonerados, desde que não se enquadre a situação em vedação legal expressa, sendo destacado o

frete em nota referente a operação autônoma, que tenha sido objeto de efetiva tributação pelas contribuições na sistemática não cumulativa.”

O que se busca evitar, com esse entendimento, é tanto a obtenção indevida de crédito básico da não-cumulatividade por operação que não tenha efetivamente sido tributada, quanto o cerceamento do direito de crédito básico da não-cumulatividade a operação efetivamente tributada, e que não tenha incidido nas vedações legais à tomada de crédito.

No caso desses autos, que tratam de crédito presumido, aponta-se que o frete de aquisição seria registrado como um negócio jurídico autônomo e tributado, conforme se depreende do seguinte trecho do Relatório Fiscal:

“Na análise **dos conhecimentos de transporte apresentados verifica-se que o insumo transportado, em sua maior parte, é leite**. A Lei nº 10.925/2004, em seu Art. 9º, traz no inciso II a suspensão do Pis/Pasep e da Cofins nas vendas efetuadas por pessoa jurídica” (...) **A relação dos conhecimentos de frete glosados pela fiscalização encontram-se no Anexo I deste termo**”. (*grifo nosso*)

No voto vencido (do Relator) do Acórdão recorrido, assentou-se que:

“(…) Não obstante, ao contrário do que pretende a fiscalização e o entendimento da d. DRJ, o direito ao crédito previsto pelo **serviço de transporte prestado (frete)** deve ser concedido de forma integral, na forma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, vez que esse serviço não consta da previsão de crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Vale dizer, o cálculo diferenciado do crédito previsto na referida lei se refere somente aos itens expressamente indicados pela lei, **e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso do frete em discussão**”.

“(…) Como evidenciado pela fiscalização no Despacho Decisório, reforçado pelos fundamentos da decisão recorrida, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (**frete na aquisição de insumos, tributado e assumido pelo adquirente**). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de concessão do crédito integral por falta de previsão legal e em razão do bem transportado ser sujeito ao crédito presumido, restrição esta não trazida na Lei, como visto”.

Portanto, se verificado registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no já citado inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

Pelo exposto, **legítima a tomada de créditos básicos sobre os fretes** que tenham sido efetivamente tributados (com alíquota diferente de zero), registrados de forma autônoma, e se refiram a aquisição de insumos não onerados.

Forte nestes argumentos, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, quanto ao Frete sobre a compra de leite *in natura*. No mérito, em dar-lhe parcial provimento para restabelecer as glosas sobre fretes de compra de leite *in natura* - crédito presumido que não atendam condição estabelecida na Súmula CARF no 188 (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição)..

É como voto

(*documento assinado digitalmente*)

Gilson Macedo Rosenburg Filho

