



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.901515/2012-99
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-015.422 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de junho de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
SANTA RITA COMÉRCIO, INDÚSTRIA E REPRESENTAÇÕES LTDA.

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE
ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.
JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como fretes do Inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

FRETE, TRIBUTADOS, NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ADQUIRIDOS
COM SUSPENSÃO. CREDITAMENTO INTEGRAL. POSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes pagos a pessoa jurídica na aquisição de bens que se enquadram no conceito de insumo compõem o seu custo e, considerando que, sem o transporte, o insumo não chega ao produtor, este serviço, mesmo que anterior ao processo produtivo, é a ele essencial, pelo que há o direito ao crédito integral sobre o seu valor, ainda que o insumo seja desonerado das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento a ambos os recursos.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora.

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

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pelo contribuinte, contra o Acórdão nº 3302-009.733, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

FRETE NA AQUISIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO

O direito de crédito em relação aos serviços de fretes limita-se ao valor do crédito presumido apropriado pelo próprio insumo.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento, a PGFN defende que não há o direito ao crédito sobre os gastos com fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

O contribuinte apresentou Contrarrazões, contestando, em caráter preliminar, o conhecimento do Recurso, alegando que, no Acórdão nº 3302-009.719, paradigma ao qual o Acórdão recorrido, repetitivo, foi vinculado, "foi observada a essencialidade do serviço/produto a atividade da empresa, bem como, a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, enquanto o acórdão paradigma apresentado pela União deixou de aplicar o conceito de insumo definido no REsp nº 1.221.170/PR, apenas, se limitando a negar o direito ao crédito por falta de previsão legal".

Ao Recurso Especial do contribuinte foi dado seguimento parcial, para discussão quanto ao direito ao "crédito sobre o valor dos fretes pagos para transporte de bens adquiridos com suspensão e a pessoas físicas".

A PGFN apresentou Contrarrazões, também contestando, em caráter preliminar, o conhecimento do Recurso, pois o contribuinte estaria a "rediscutir matéria probatória", além de que "se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de julgados".

É o Relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

1) Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Quanto ao **conhecimento**, o Acórdão paradigma não deixou de aplicar o decidido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, conforme se vê na parte do Voto Condutor que versa sobre o conceito de insumo:

“Assim, segundo o entendimento consolidado neste CARF, tem-se aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente ...”

Seguindo este entendimento, analisou, um a um, os créditos em discussão:

“Com efeito, incumbe analisar as glosas expressamente contestadas no âmbito do presente recurso voluntário, dentro do princípio da livre persuasão racional deste órgão julgador, segundo o entendimento acima exposto, o que será feito mais a frente, conforme os itens do Recurso Voluntário.”

Sob esta perspectiva, entendeu que o creditamento sobre os fretes em questão não encontra amparo no Inciso II (insumos), e, ainda, analisando as demais hipóteses previstas na legislação, interpretou que também não se enquadra no Inciso IX (frete na operação de venda), do art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

“No entanto, o transporte de produto acabado, tais como os fretes indicados pela recorrente neste tópico, entre centros de distribuição ou entre esses e as lojas varejistas, depois de concluído o processo produtivo, não se enquadra em quaisquer das outras hipóteses permissivas de creditamento acima mencionadas, vez que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente e nem de produto inacabado.”

Assim, preenchidos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

No **mérito**, sob o título “frete nas remessas”, a Fiscalização glosou também aqueles no transporte de insumos que, conforme dito na Manifestação de Inconformidade, “por razões de condição sanitária, bem como de logística operacional, devem passar por centros de captação antes da chegada ao parque industrial”, e, no Acórdão recorrido, entendeu-se ser necessária a reversão da glosa dos créditos de fretes na remessa/transferência de produtos “acabados ou não” entre estabelecimentos da recorrente, mas aqui estão somente em discussão as transferências de produtos acabados para centros de distribuição.

O julgamento do Acórdão recorrido seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-009.731, de 21/10/2020, prolatado no julgamento do Processo nº 10640.901519/2012-77, o qual também foi objeto de Recursos Especiais, que foram julgados por esta Turma na Sessão de abril/2022, tendo sido dado provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, no Acórdão nº 9303-013.220, que teve como Redator do Voto Vencedor o ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, com foco no Inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

Diversos Processos de outro Lote da mesma SANTA RITA COMÉRCIO, INDÚSTRIA E REPRESENTAÇÕES foram objeto de julgamento na Sessão de março/2023, dentre os quais o paradigma daquele Lote, no Acórdão nº 9303-013.833, que teve como Redator do Voto Vencedor o ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, no qual também se deu provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, agora com foco no Inciso IX do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e na jurisprudência consolidada do STJ a respeito:

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. **IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.**

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

As votações, que eram por qualidade, nesta matéria, passaram a ser unânimes (vide Acórdão nº 9303-014.666, de 21/02/2024, de relatoria do Conselheiro Rosaldo).

No conceito de insumo (Inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), não se enquadram estes gastos, pois são posteriores ao processo produtivo e, expressamente, não estão dentre as “exceções justificadas” do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, que interpretou a decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.**

Se o produto já está pronto e acabado para a venda, efetivamente, não se trata de serviço utilizado como insumo “na produção ou fabricação de bens ou produtos” destinados à venda.

Quanto à possibilidade de enquadramento no Inciso IX do mesmo artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (frete na operação de venda), também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei, alega-se que estes fretes seriam parte da “operação

de venda”, mas a jurisprudência dominante do STJ é no sentido diametralmente oposto, interpretando que o “O frete devido em razão em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, por não se caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento”, conforme REsp nº 1.745.345/RJ:

Trata-se de Recurso Especial, interposto ... contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, assim ementado:

(...)

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. CONCLUSÕES FÁTICOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

(...)

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS A TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O direito ao creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, decorre da utilização de insumo que se incorpora ao produto final, e desde que vinculado ao desempenho da atividade empresarial.

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Precedentes.

(...)

4. Agravo regimental desprovido" (STJ, AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, DJe de 14/12/2015).

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.

5. Recurso Especial não provido" (STJ, REsp 1.147.902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2010).

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

(...) 4. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/02/2013).

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES Relatora

À vista do exposto, voto por **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

2) Recurso Especial do Contribuinte.

Quanto ao **conhecimento**, o Acórdão paradigma admitido (nº 3301-009.482) tem similitude fática (aquisições de leite *in natura*) e decidiu de forma divergente analisando a mesma legislação tributária, conforme se vê no Voto Conductor:

VINCULAÇÃO DO TRATAMENTO FISCAL DO FRETE (AQUISIÇÃO DE BENS)
AO PRODUTO TRANSPORTADO

FRETE NA COMPRA DE LEITE IN NATURA, FRETE NA COMPRA DE
PRODUTOS COM ALÍQUOTA ZERO

37. Alega a autoridade fiscal, opinião avalizada pela DRJ/BHE que as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, somente tratam expressamente dos gastos com frete na operação e venda quando suportados pelo vendedor, silenciando-se acerca do frete suportado pelos adquirentes.

(...)

39. Portanto, independe, para apropriação de créditos sobre o valor do frete, se o produto ou mercadoria transportada tenha sido tributada ou não pelo PIS/COFINS, o que realmente importa é que o frete foi tributado pelo PIS/COFINS e, em sendo, gera direito ao crédito sobre seu valor, apenas se distinguindo, para efeitos tributários, se frete na aquisição de insumos ou frete na venda.

Assim, preenchidos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial do contribuinte.

No **mérito**, discute-se o direito ao crédito PIS/Cofins relativo aos gastos com fretes na aquisição de leite *in natura*, com suspensão e direito ao crédito presumido da agroindústria, conforme consignado no Relatório Fiscal:

“Diante do exposto, conclui-se que prevalece o regime de suspensão para o *leite in natura* adquirido de pessoas jurídicas, pessoas físicas ou de cooperados residentes ou domiciliados no país, gerando direito ao desconto do crédito presumido”.

O contribuinte apropriou-se do crédito integral e a Fiscalização somente admitiu a inclusão destes gastos na apuração do crédito presumido:

“Assim, pode se concluir que o frete integra o custo de aquisição do produto a que se refere. Se o custo do produto adquirido, no caso, do leite *in natura*, é computado na apuração do crédito presumido a que faz jus o contribuinte, obviamente, o frete pago nesta aquisição comporá o custo corresponde. É o princípio geral de direito segundo o qual ‘o acessório segue o principal’.”

O frete compõe o custo de aquisição do insumo, conforme está claro no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018:

13. DO VALOR BASE PARA CÁLCULO DO MONTANTE DO CRÉDITO

155. Outro assunto que também merece destaque é o valor a ser considerado no cálculo do montante do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referente à aquisição de insumos a ser apurado pela pessoa jurídica beneficiária.

(...)

158. Assim, após a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis), estão incluídos no custo de aquisição dos insumos geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:

a) preço de compra do bem;

b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;

c) seguro do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;

Mas, no mesmo Parecer Normativo, são feitas duas ressalvas para que estes gastos gerem direito a crédito:

159. Fixadas essas premissas, dois apontamentos acerca do cálculo do montante apurável de créditos com base no custo de aquisição de insumos são muito importantes.

160. A **uma**, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que:

a) se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão;

b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.

161. A duas, rememora-se que a vedação de creditamento em relação à “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição” é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme vedação expressa de apuração de créditos estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

162. Daí, para que o valor do item integrante do custo de aquisição de bens considerados insumos possa ser incluído no valor-base do cálculo do montante de crédito apurável é necessário que a receita decorrente da comercialização de tal item tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições, ou seja não incida a vedação destacada no parágrafo anterior.

163. Assim, por exemplo, não se permite a inclusão no custo de aquisição do bem para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos:

a) mão de obra paga a pessoa física, inclusive transporte e manuseio da mercadoria;

b) IPI ...

c) ICMS ...

Neste caso, os insumos dão direito a crédito, mas não houve incidência das contribuições na sua aquisição. Sobre os fretes, houve.

A própria Receita Federal, na IN/RFB nº 2121, de 15/12/2022, que “consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração” das contribuições, chegou a explicitar o entendimento pela admissibilidade do direito ao crédito, quando os fretes sofreram a incidência da contribuição, no art. 170, caput (a *contrario sensu*), e no art. 176, § 1º, XV e XVIII, mas estes dispositivos foram revogados pela IN/RFB nº 2152 de 14/07/2023.

No julgamento do paradigma do Lote de Processos ao qual o Acórdão recorrido, repetitivo, foi vinculado, foi negado provimento ao Recurso Especial do contribuinte, no Acórdão nº 9303-013.220, de 13/04/2022, mas, no julgamento de outro Lote de Processos da mesma SANTA RITA, foi reconhecido o direito ao crédito, conforme Acórdão nº 9303-013.833, de 16/03/2003, de relatoria da ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama:

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

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 ou não tributado. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo e do frete, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

Atualmente esta matéria está pacificada (sempre ressalvado que o frete tem que ter sido tributado), conforme Acórdão nº 9303-014.425, de 17/10/2023, unânime (nesta matéria), de minha relatoria:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

FRETES, TRIBUTADOS, NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes pagos a pessoa jurídica na aquisição de bens que se enquadram no conceito de insumo compõem o seu custo e, considerando que, sem o transporte, o insumo não chega ao produtor, este serviço, mesmo que anterior ao processo produtivo, é a ele essencial, pelo que há o direito ao crédito integral sobre o seu valor, ainda que o insumo seja desonerado das contribuições

O frete é um gasto anterior ao processo produtivo, mas, sem ele, o insumo não chega ao produtor, enquadrando-se, assim, no critério da essencialidade.

E há até uma certa incoerência em se admitir o creditamento quando o insumo é tributado e não admiti-lo somente pelo fato de o insumo ser desonerado (por ser um produto alimentício, em razão de uma suspensão, ou por outro motivo qualquer).

Exemplificando: Um produtor de arroz polido adquire plásticos para a fabricação de embalagens, tributados, no valor de R\$ 50.000,00, que são transportados do fornecedor até o estabelecimento industrial no caminhão da transportadora X, pessoa jurídica, que cobra pelo serviço de frete R\$ 2.000,00 (sobre o qual incidiram as contribuições). O produtor terá direito ao crédito integral PIS/Cofins sobre R\$ 52.000,00.

O mesmo produtor adquire arroz sem casca, para beneficiamento, tributado à alíquota zero, no valor de R\$ 20.000,00, que é transportado pelo mesmo caminhão da transportadora X, por R\$ 2.000,00. Neste caso, não haveria qualquer direito ao crédito.

Mas o produtor de arroz pagou, da mesma forma, os R\$ 2.000,00 e, neste segundo caso, também na aquisição de um bem que se enquadra no conceito de insumo, haveria a cumulação das contribuições sobre este valor.

À vista do exposto, voto por **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e o Recurso Especial interposto pelo contribuinte, e, no mérito, voto dar provimento a ambos os recursos.

(documento assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira