



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10680.723280/2010-50  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-003.967 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de março de 2017  
**Matéria** PIS  
**Recorrente** COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.  
**Recorrida** UNIÃO

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

Ementa:

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. CREDITAMENTO DE LEITE "IN NATURA" ADQUIRIDO DOS SEUS ASSOCIADOS.

Até a entrada em vigor da IN SRF n° 636/2006 as cooperativas agropecuárias tinham direito a apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite "in natura" dos seus associados.

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para (i) reconhecer como válidos os créditos apurados pelo recorrente em relação às aquisições de leite *in natura*; e, ainda, (ii) reconhecer como válido apenas aqueles créditos de frete tomados pela recorrente e cujo custo de aquisição não foi repassado para os seus associados. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Waldir Navarro Bezerra, que negaram provimento. Vencidas as Conselheiras Thais de Laurenttis Galkowicz e Maysa de Sá

Pittondo Deligne, que deram provimento em maior extensão para reconhecer o direito ao crédito em relação à totalidade dos fretes. Sustentou pela recorrente o Dr. Tiago de Oliveira Brasileiro, OAB/MG 85.170.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Diego Diniz Ribeiro- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

1. Por bem retratar a discussão travada no presente processo administrativo, utilizo como meu parte do relatório extraído da resolução n. 3401-000.878 (fls. 500/506), da lavra do então Relator do caso, Conselheiro *Bernardo Leite de Queiroz Lima*, o que passo a fazer nos seguintes termos:

*Trata o presente processo administrativo de PER/DCOMPs referentes a créditos PIS Não cumulativo – Exportação (Mercado Externo) do terceiro trimestre de 2004, conforme detalhamento constante do despacho de fls. Vale frisar que, inicialmente, o objeto do presente processo estava no Processo Administrativo nº 10680.723279/201025, que abrangia créditos de Cofins Não cumulativa – Exportação (Mercado Externo), Cofins Não cumulativa – Mercado Interno, PIS Não cumulativo – Exportação (Mercado Externo), PIS Não cumulativo – Mercado Interno, do período de 01/04/2004 a 31/12/2005. O objeto do referido processo foi desmembrado em diversos outros PAs com base no tributo, matéria e período de apuração, permanecendo no presente somente os créditos de PIS Não cumulativo – Exportação (Mercado Externo) do terceiro trimestre de 2004.*

*Conforme Relatório Fiscal de fls. 09/24, o procedimento de auditoria fiscal realizado junto à Recorrente culminou na reconstituição dos DACON apresentados à RFB, constatando divergência entre os valores apurados pela contribuinte e pela fiscalização, quanto aos seguintes itens:*

*(...).*

**1.2.2) LEITE IN NATURA** *O leite in natura é recebido principalmente dos associados da CCPRMG, mas é também comprado de pessoas físicas e jurídicas não associadas, com o fim de compor estoque.*

*Foi verificado que a contribuinte incluiu na base de cálculo dos créditos básicos o valor do leite adquirido de seus associados, quando deveria, nos termos do art. 26 da IN SRF nº 635/2006, apurar crédito presumido sobre esses valores.*

*A cooperativa de produção agropecuária não possui direito ao crédito básico de PIS e COFINS nas operações com associados, por ter o direito de excluir da base de cálculo dessas contribuições os valores repassados a esses últimos, decorrentes da comercialização de produto por eles entregues à cooperativa, como determina o inciso I e § 1º do art. 15 da MP nº2.15835/2001. Logo, se não há cobrança de PIS e de Cofins sobre os valores repassados aos cooperados, o leite adquirido destes não dará direito ao crédito básico e seu valor deve ser excluído da base de cálculo desse tipo de crédito.*

*Por outro lado, o leite in natura adquirido de cooperados dá direito ao crédito presumido, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Isso altera o valor dos créditos pretendidos pela empresa já que o crédito básico é calculado com 100% das alíquotas das contribuições e, no caso, o crédito presumido é calculado com 80% (para os meses 05 a 07 de 2004) ou 60% destas alíquotas (após 08/2004).*

**1.2.3) FRETE NA COMPRA DE LEITE IN NATURA Da análise dos lançamentos contábeis de 2004 e 2005, restou constatado que os serviços de frete primeiro e segundo percursos, na compra de leite in natura, é descontado dos fornecedores deste insumo.**

*A autoridade fiscal fundamentou sua conclusão com base nos lançamentos contábeis da Recorrente. Assim, conclui a fiscalização que, se o ônus desse serviço foi suportado pelos fornecedores de leite e não pela CCPRMG, os créditos relacionados ao frete na compra de leite in natura devem ser glosados.*

(...). (grifos nosso).

2. Além das duas glosas pontuadas alhures, o contribuinte também se deparou com outras glosas referentes ao mesmo pedido de ressarcimento, as quais, todavia, não foram objeto de insurgência, conforme se observa da manifestação de inconformidade de fls. 47/59.

3. Referida manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pela DRJ-Belo Horizonte (acórdão n. 02-58.948 - fls. 431/444), nos termos da ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004*

**RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. PIS NÃO-CUMULATIVO EXPORTAÇÃO.**

*Somente são passíveis de ressarcimento/compensação os créditos comprovadamente existentes, devendo estes gozar de liquidez e certeza na data da apresentação/transmissão do Perdcomp.*

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. ÔNUS DA PROVA.**

*Na relação processual relativa à verificação dos créditos da não cumulatividade pretendidos pelo contribuinte a título de ressarcimento ou compensação, cabe a este a demonstração da obediência aos parâmetros legais de apuração relativos à comprovação da existência e à natureza dos dispêndios.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente.*

*Direito Creditório Não Reconhecido.*

4. Diante deste quadro, o contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 477/496, oportunidade em que, em suma, alegou:

(i) em relação ao creditamento decorrente da aquisição de leite in natura junto aos seus associados:

(i.i) possibilidade de creditamento integral de tais aquisições, haja vista que, segundo a Recorrente, a restrição para tal creditamento só deu com o advento da IN SRF 636/06;

(i.ii) subsidiariamente, equívoco no cálculo da referida glosa, uma vez que ao recompor a escrita do contribuinte, a fiscalização desconsiderou parcela de aquisições de leite *in natura* de não-associados;

(ii) em relação ao frete para a aquisição de leite in natura:

(ii.i) direito à integralidade do creditamento dos valores incorridos na contratação de serviços de frete sobre a aquisição de leite *in natura* dos seus associados, uma vez que a recorrente seria a tomadora deste serviço e teria arcado com seu custo; e

(ii.ii) subsidiariamente, equívoco no cálculo da glosa referente aos créditos de frete, uma vez que a fiscalização teria partido da premissa que o custo com todos os fretes glosados teria sido repassado aos associados da contribuinte, o que, segundo a recorrente, não seria verdadeiro, já que tal repasse se limitaria apenas à parcela do leite transportado.

5. Uma vez pautado para julgamento pela antiga turma ordinária, o então Relator do caso, Conselheiro *Bernardo Leite de Queiroz Lima*, acompanhado por maioria, resolveu baixar o caso em diligência (resolução n. 3401-000.878 - fls. 500/506), para que fossem tomadas as seguintes providências:

(...).

*Diante do exposto acima, proponho a conversão em diligência para que sejam apurados os créditos da aquisição de insumos de associados e não-associados, considerando não apenas os estabelecimentos industriais da Recorrente, mas também seus postos de coleta, e os créditos de frete na compra de leite in natura, devendo tais levantamentos serem realizados com base nos documentos contábeis, notas fiscais e demais documentos apresentados pela Recorrente no decurso da fiscalização. Devem ser avaliados os seguintes quesitos:*

a) *Aquisição de leite de não-associados:*

1) *Apurar a totalidade de leite adquirido pela Recorrente durante o terceiro trimestre de 2004.*

2) *Verificar as aquisições de associados e as de não-associados para cálculo dos créditos de PIS.*

b) *Frete na compra de leite in natura:*

1) *Verificar nas notas fiscais se o valor do frete está por conta do destinatário.*

2) *Confrontando-se os valores das notas fiscais e livro razão, apurar se houve o reembolso do frete pelos fornecedores à Recorrente.*

3) *Calcular o crédito de PIS sobre o frete na compra de leite **in natura** pago pela Recorrente, descontando-se os valores reembolsados pelos fornecedores.*

4) *Alocar o montante do crédito do PIS correspondente ao terceiro trimestre de 2004 e vinculado à exportação.*

6. Referida diligência foi cumprida pela unidade preparadora nos termos do relatório de fls. 526/532, a respeito do qual o contribuinte se manifestou as fls. 511/524.

7. É o relatório.

## Voto

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

8. O recurso voluntário interposto é tempestivo e atende os demais pressupostos formais para o seu conhecimento, o que passo a fazer a seguir.

### **I. Do creditamento do leite in natura**

9. Conforme já mencionado no presente relatório, a glosa aqui tratada se deu nos seguintes termos (fl. 19):

(...).

*A cooperativa não possui direito ao crédito básico de PIS e COFINS nas operações com associados por ter o direito de excluir da base de cálculo destas contribuições os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa, como determina o Inciso I e § 1º do art. 15 da MP nº 2.158-35/2001.*

(...).

*Assim, podemos afirmar que, apesar de as cooperativas serem contribuintes do PIS e da COFINS, o legislador decidiu por excluir da base destas contribuições os valores decorrentes da comercialização de produto repassado pelos associados. Logo,*

*não há cobrança de PIS e de COFINS sobre estas operações de repasse de produto entre cooperados.*

*Portanto, o leite adquirido dos cooperados associados não dá direito ao crédito básico e deve ser retirado da base de cálculo dessas créditos. Por outro lado, dá direito ao crédito presumido, devendo ser acrescida da base de cálculo, como descrito no item 5.2 deste Relatório Fiscal. Esta sistemática altera o valor dos créditos pretendidos pela empresa, já que o crédito básico é calculado com 100% das alíquotas de PIS e COFINS, enquanto o crédito presumido é calculado com 80% (para os meses 05 a 07 de 2004) ou 60% destas alíquotas (após 08/2004).*

(...).

10. Em suma, a fiscalização alega que, por gozar do benefício estabelecido pelo art. 15 da MP nº 2158-35/01<sup>1</sup>, a recorrente não teria o direito de usufruir dos créditos básicos da contribuição em apreço<sup>2</sup>, nos termos do que prevê o art. 3º, § 2º, inciso II da lei n. 10.637/02<sup>3</sup>.

11. Não obstante, ainda segundo a fiscalização, a recorrente não teria direito ao citado crédito básico de PIS, mas sim ao crédito presumido prescrito art. 8º da lei n. 10.925/04<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> "Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2o e 3o da Lei no 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos."

<sup>2</sup> Nos termos do art. 21 da lei n. 10.865/04, que deu a seguinte redação ao art. 10 da lei n. 10.833/03:

"Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1o a 8o:

(...);

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7o do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo;

(...)"

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

(...).

§ 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.

(...)"

<sup>4</sup> "Art. 8o As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todas da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637,

12. Em princípio, referido raciocínio parece válido, isto se não fosse o disposto no art. 9º da mesma lei n. 10.925/04, que assim prevê:

*Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:*

(...).

*II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e*

(...).

**§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (grifos nosso).**

13. Valendo-se da prerrogativa do estabelecida no §2º do inciso II da sobredita lei, a RFB editou a IN SRF 636/06, depois revogada pela IN 660/06, cabendo a este último veículo normativo, em seu art. 11, inciso I, assim prever:

*Art. 11. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:*

***I - em relação à suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 2º, a partir de 4 de abril de 2006, data da publicação da Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006, que regulamentou o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004; e***

(...) (g.n.).

14. Diante deste contexto, o que se conclui é que, pela ótica da RFB, até o advento da IN SRF nº 636/2006 a recorrente não fazia jus ao crédito presumido, o que, por sua vez, permite afirmar, por dedução, que até então esta mesma recorrente fazia jus ao crédito básico da contribuição aqui tratada, sendo exatamente este o crédito aqui vindicado.

15. Nesse sentido, inclusive, é o entendimento da própria RFB, conforme se observa das seguintes soluções de consulta:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 214 de 01 de junho de 2009*

*ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.*

*EMENTA:*

---

de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

(...);

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

(...)."

*PERÍODO DE NÃO APLICABILIDADE DA SUSPENSÃO. DIREITO A CRÉDITO INTEGRAL. OBRIGATORIEDADE DE RETIFICAÇÃO DE DICON E DCTF.*

*No período entre o início da produção de efeitos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (01/08/2004) e da publicação da IN SRF nº 636/2006 (04/04/2006), podem ser descontados créditos integrais relativos aos produtos adquiridos de pessoas jurídicas e de cooperativas de produção agropecuária e que correspondam às hipóteses de crédito do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. É possível a alteração dos créditos descontados nesse período, sendo exigida a entrega de Dacons e DCTFs retificadoras relativas ao período com créditos alterados. Cabe a compensação com outros tributos e a restituição, bem como a correção pela Selic dos valores a compensar ou a restituir em relação a pagamentos indevidos ou a maior da COFINS. Descabe a compensação com outros tributos e o ressarcimento dos créditos da não-cumulatividade, exceto quando oriundos de receita de exportação ou de vendas sujeitas à não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero. Em todos os casos, descabe a correção para créditos oriundos da sistemática não-cumulativa. (g.n.).*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 126 de 19 de Maio de 2008*

*ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*EMENTA*

*PERÍODO DE NÃO APLICABILIDADE DA SUSPENSÃO. DIREITO A CRÉDITO INTEGRAL. VENDAS EFETUADAS INDEVIDAMENTE COM SUSPENSÃO. LANÇAMENTO A DÉBITO DAS CONTRIBUIÇÕES E EVENTUAL PAGAMENTO.*

*No período entre a publicação da Lei nº 10.925/2004 (01/08/2004) e da IN SRF nº 636/2006 (04/04/2006), podem ser descontados créditos integrais relativos aos produtos adquiridos indevidamente com suspensão e que correspondam às hipóteses de crédito do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, independentemente da regularidade fiscal do fornecedor. As vendas efetuadas indevidamente com suspensão, no mesmo período, devem ser revistas, com o lançamento a débito da COFINS e eventual pagamento do saldo devedor. (g.n.).*

16. No mesmo sentido é o entendimento deste CARF, conforme se observa da ementa abaixo transcrita e extraída de acórdão publicado em processo administrativo do mesmíssimo contribuinte aqui tratado:

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

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009*

*Ementa:*

*COOPERATIVAS. CREDITAMENTO DE LEITE IN NATURA  
ADQUIRIDO DE SEUS ASSOCIADOS.*

*Até a entrada em vigor da IN SRF nº 636/2006 era legítima a Cooperativa apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite in natura dos seus associados da Cooperativa.*

*FRETES CONTRATADOS PELO PETICIONÁRIO MAS CUJO  
ÔNUS DO PREÇO FOI SUPOSTADO PELO FORNECEDOR.*

*As Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 prevêem que o direito a crédito a partir dos gastos com frete depende de que o ônus desses gastos tenha sido efetivamente suportado pelo contratante do serviço de frete.*

(CARF; Acórdão n. 3401-002.990; 1ª T. da 4ª Câmara da 3ª Seção; j. em 20/03/2015).

17. Diante deste quadro, devem ser reconhecidos como válidos os créditos apurados pelo recorrente em relação às aquisições de leite *in natura*.

## **II. Do crédito de frete nas operações de aquisição de leite in natura dos associados**

18. Não obstante, outro ponto de discórdia no presente caso diz respeito ao creditamento feito pela recorrente em razão do pagamento de frete na aquisição de leite *in natura*.

19. Convém destacar que, segundo o que restou apurado nos autos, a fiscalização e o contribuinte convergem em relação ao fato de que o frete em questão foi formalmente arcado pela Recorrente, consoante se extrai das notas fiscais de aquisição do leite *in natura*, donde se extrai que o frete para tais operações é custeado pela recorrente, configurando, pois, custo na aquisição de tais bens. Em suma, a recorrente e a fiscalização admitem que o frete em questão é *formalmente* custeado pela recorrente, o que torna este fato inconteste.

20. A discussão, todavia, gravita em torno do fato da recorrente repassar os custos de tais fretes para seus associados, o que, por sua vez, impediria atribuir à referido frete a natureza de custo de aquisição. É o que se depreende do seguinte trecho do Relatório Fiscal (fl. 10):

### **5.1.2.3. FRETE NA COMPRA DE LEITE IN NATURA**

**Através da análise dos lançamentos contábeis de 2004 e 2005, constatamos que os serviços de frete primeiro e segundo percursos, na compra de leite in natura, é descontado dos fornecedores deste insumo. Seguem na Tabela 6 - "Relação de Lançamentos Contábeis Extraídos do Livro Razão de 2004" e na Tabela 7 - "Relação de Lançamentos Contábeis Extraídos do Livro Razão de 2005", exemplos de lançamentos contábeis retirados dos livros razão de 2004 e 2005 do contribuinte que mostram este desconto.**

**Assim, podemos afirmar que o ônus do frete foi suportado pelos fornecedores de leite e não a CCPR-MG, que procura se creditar desses serviços. Logo, a fiscalização glosou os créditos relacionados ao frete na compra de leite, que estão relacionados na tabela 3.**

21. Não é demais lembrar que estamos tratando de uma cooperativa, que recebe os bens dos seus cooperados para vendê-los no mercado. Uma parcela do montante recebido por esta venda feita no mercado é devolvido ao cooperado em razão da sua produção, oportunidade em que a recorrente faz o desconto do valor pago a título de frete e aqui questionado. Tal fato, inclusive, é assumido pela própria recorrente, conforme se extrai de um excerto da sua peça recursal:

O fato de ter existido, em determinado período, acordo comercial entre a CCPR e cooperados, que tomam como parâmetros, dentre outros aspectos, parte do valor de frete incidente sobre a operação, não é suficiente para desnaturar a CCPR como contratante de fato e direito do frete e, por conseguinte, aquela que arca com o seu custo.

22. Logo, se a recorrente recupera o valor do frete que, formalmente, é por ela pago, não é possível dar a tal frete o tratamento *material* de custo de aquisição, o que torna válida a glosa aqui debatida.

23. Ressalte-se, todavia, que ainda remanesce uma questão neste tópico em particular, haja vista que, subsidiariamente, o contribuinte alega a existência de um equívoco no cálculo desta glosa. Assim, segundo o recorrente, a fiscalização teria partido da premissa que o custo com **todos** os fretes glosados teria sido repassado aos seus cooperados, o que não seria verdadeiro, já que tal repasse se limitaria apenas à parcela do leite transportado.

24. Em sede de diligência fiscal, a unidade preparadora de fato constatou esse equívoco, mas tentou "adequá-lo" sob o fundamento de que, ainda sim, não seria devido o creditamento do frete no caso em concreto, uma vez que (fl. 529 - relatório de diligência fiscal):

Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados, ou seja, nem toda despesa com frete é capaz de gerar crédito a ser deduzido na apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, mas somente o frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis também de creditamento.

Para gerar direito ao crédito das contribuições no regime não-cumulativo, é necessário que o valor do frete na compra esteja vinculado a um insumo cuja aquisição gerou crédito, quer seja básico ou presumido. Por consequência, o valor do crédito gerado pela despesa com frete na compra tem a mesma natureza e segue a mesma sistemática de cálculo do crédito gerado pelo bem cujo custo ele compôs.

25. O que a unidade preparadora sustenta, indevidamente, é que o crédito de frete deve seguir a mesma sistemática de creditamento do bem transportado, como se houvesse uma relação de subsidiariedade entre tais créditos. Logo, em se tratando de transporte de leite *in natura* e entendo a fiscalização que este insumo está sujeito ao crédito presumido, conforme exposto no tópico imediatamente anterior do presente voto, a unidade preparadora concluiu que (fl. 530 - relatório de diligência fiscal):

De acordo com as informações prestadas no item 2.3.1 desse Relatório Fiscal, no caso sob análise, o frete advém de aquisições de leite in natura de pessoas físicas e jurídicas não cooperados e cooperados pessoas físicas e jurídicas. As aquisições de cooperados pessoas físicas e jurídicas não dão direito ao chamado crédito básico, uma vez que esse está limitado às aquisições tributadas, efetuadas de pessoas jurídicas não cooperadas domiciliadas no país. Entretanto, essas compras permitem o cálculo de crédito presumido no percentual de 80% (para os meses 05 a 07 de 2004) ou 60% (após 08/2004) das alíquotas do art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, nos termos do disposto no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004. Nesse caso, como a possibilidade de creditamento dos valores despendidos com frete só é possível por ele integrar o custo de aquisição do bem, o cálculo desses créditos de frete na aquisição de leite in natura deve se dar da mesma forma como ocorre o cálculo do crédito do insumo.

Portanto, o frete na compra de leite in natura de pessoas físicas e de cooperados pessoas físicas e jurídicas dá direito ao crédito presumido no percentual de 80% (para os meses 05 a 07 de 2004) ou 60% (após 08/2004) da alíquota de 1,65% do PIS sobre os valores dos fretes das aquisições de leite in natura.

26. Tal entendimento, todavia, é indevido. A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão, até que porque não haveria qualquer sentido nisso, já que o frete sofreu a incidência integral da contribuição e, por isso, não pode ser comparado ao procedimento aplicável ao bem transportado.

27. Logo, uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. Inclusive, é assim que tem decidido este Tribunal administrativo, consoante se observa das ementas abaixo transcritas:

*Ementa*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/10/2008 a 30/09/2009*

*(...).*

*CRÉDITO. FRETE DE INSUMOS. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.*

*É permitido ao contribuinte tomar crédito do custo do transporte de insumos quando ainda em fase de produção. Neste diapasão, uma vez que o frete em si é tributado pelas contribuições, ainda que os objetos transportados se refiram a insumos que não sofreram a incidência do PIS e COFINS, o custo do serviço gera direito a crédito.*

*(...).*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

*(CARF; Acórdão n. 3302-002.780; 2a T. da 3ª Câmara da 3ª Seção; j. em 11/12/2014) (g.n.).*

*Ementa*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007*

(...).

*CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.*

*Tratando-se de frete tributado pelas contribuições, ainda que se refiram a insumos adquiridos que não sofreram a incidência, o custo do serviço gera direito a crédito.*

(...).

(CARF; Acórdão n. 3302-001.916; 2ª T. da 3ª Câmara da 3ª Seção; j. em 29/01/2013).

28. Com base em tais fundamentos reconheço como válido apenas aquele crédito de frete tomado pela recorrente e cujo custo de aquisição não foi repassado para seus associados.

### **Dispositivo**

29. Diante do exposto, **voto** por dar **parcial provimento** ao recurso voluntário interposto para:

(i) reconhecer como válidos os créditos apurados pelo recorrente em relação às aquisições de lei *in natura*; e, ainda

(ii) reconhecer como válido apenas aqueles créditos de frete tomados pela recorrente e cujo custo de aquisição não foi repassado para os seus associados.

30. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Relator