



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.723292/2010-84
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-011.183 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 20 de janeiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Assim, compete à CSRF, por suas turmas, julgar Recurso Especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou a própria CSRF, sendo que não será conhecido o recurso que não demonstrar esta divergência (art. 67, § 1º, do RICARF).

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições. O frete, nessa condição, não é insumo do processo produtivo. Se o insumo adquirido não dá direito ao crédito, o mesmo tratamento será dado aos demais valores incluídos no custo de aquisição.

No presente caso, o crédito do leite *in natura* foi reconhecido, por consequência, o seu frete também, pois o crédito desse serviço acompanha o crédito do insumo, por lhe agregar custo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, somente quanto ao frete de produtos desonerados e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Erika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, em face do Acórdão n.º 3401-005.171, que possui a seguinte ementa:

"COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. EXPORTAÇÃO. COOPERATIVAS. CREDITAMENTO DE LEITE IN NATURA ADQUIRIDO DE SEUS ASSOCIADOS.

Até a entrada em vigor da IN SRF n.º 636/2006 era legítima a Cooperativa apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite in natura dos seus associados da Cooperativa, desde que não se vislumbre suspensão da incidência das contribuições na venda.

COFINS. CREDITAMENTO. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE NÃO REPASSADO AO FORNECEDOR.

O frete, como modalidade de custo de aquisição para o adquirente, apenas gerará crédito quando não repassado aos fornecedores da contribuinte."

Eis o dispositivo.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer o crédito básico em relação a aquisições de leite in natura sem suspensão, e os créditos de frete tomados pela recorrente e não repassados a seus associados, mantendo-se, portanto, a glosa concernente ao montante descontado dos fornecedores no "primeiro percurso", nos exatos e precisos termos do relatório de diligência fiscal.

Intimada a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial suscitando a divergência quanto:

1- Direito ao Creditamento sobre o Leite *In Natura*;

2- Direito ao Creditamento sobre Frete de Produtos Desonerados.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 485 a 488.

A Contribuinte foi intimada e apresentou contrarrazões, requerendo o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda quanta a matéria, Direito ao Creditamento sobre o Leite In Natura e caso conhecido a improcedência total do Recurso Especial.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Erika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, devendo ser verificado se atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

A Divergência suscitada diz respeito as seguintes matérias:

- 1- Direito ao Creditamento sobre o Leite *In Natura*;**
- 2- Direito ao Creditamento sobre Frete de Produtos Desonerados.**

Quanto ao item 1, referente ao **Direito ao Creditamento sobre o Leite *In Natura***, o Acórdão recorrido assim decidiu:

17. O raciocínio não se encontra em harmonia com a legislação tributária, com a posição deste Conselho, ou com a posição externada em Solução de Consulta pela própria Receita Federal do Brasil. Isto porque a Lei n.º 10.925/2004, mencionada pelo próprio fiscal prevê, no § 2º do inciso II do art. 9º que a incidência da contribuição em análise fica suspensa no caso de venda de leite in natura efetuada por Lei n.º 10.925/2004 - 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 (...).

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

18. Com fundamento de validade da norma de 2004, foi editada a Instrução Normativa SRF n.º 636/2006, posteriormente revogada pela Instrução Normativa SRF n.º 660/2006, cujo inciso I do art. 11 prevê:

Instrução Normativa SRF n.º 660/2006 - 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. 2.º, a partir de 4 de abril de 2006, data da publicação da Instrução Normativa n.º 636, de 24 de março de 2006, que regulamentou o art. 9.º da Lei n.º 10.925, de 2004.

19. Assim, o que se observa é que, em primeiro lugar, a Lei n.º 10.925/2004 estipulou o início da produção de seus efeitos para 01.º/08/2004 e, adicionalmente, condicionou a aplicabilidade do regime à ulterior regulamentação da Receita Federal. (...)

21. Assim, até o advento da norma infralegal de 2006, a contribuinte não tinha direito ao crédito presumido, mas sim ao crédito básico de Cofins, entendimento este sufragado pela Solução de Consulta n.º 214, de 01/06/2009 (...)

22. Em idêntico sentido, diga-se, a Solução de Consulta n.º 216, de 19/05/2008 (...)

27. Assim, voto por conhecer e julgar procedente o recurso voluntário neste particular para reconhecer o creditamento

O Acórdão paradigma n.º 3403-002.973, trata sobre créditos reclamados que não teve sua liquidez e certeza assegurada, vez que sua obtenção está cingida por fraudes comprovadas, somadas a aproveitamentos de créditos incompatíveis com a legislação vigente. O Despacho Decisório dá conta de que, em operações empreendidas pela Receita Federal, Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal (Operação Tempo de Colheita, Operação Broca e

Operação Robusta), apurou-se que a Contribuinte participou de fraudes, “comprando” notas fiscais de venda de café, emitidas por “noteiros”, pessoas jurídicas inexistentes de fato, precipuamente constituídas para o fim de permitir a obtenção de créditos de contribuições sociais não cumulativas “cheios”, quando, por se tratar de fornecimento de pessoas físicas, ensejariam tão somente crédito presumido.

Por sua vez, a decisão recorrida reconheceu o direito de a Contribuinte apurar créditos referentes às aquisições de leite in natura, pelo fato de que se trata de uma apropriação de crédito sobre uma aquisição realizada pela própria cooperativa, não de um terceiro que comprou alguma mercadoria.

A Fazenda Nacional, também, apresentou o acórdão paradigma n.º 3301-002.299

Neste verifica-se que foram afastados os créditos relativos aos produtos recebidos de associados (leite, café, caroço de algodão e milho) por diversos motivos, e trata de cooperativa singular diferente da cooperativa que estamos tratando no presente autos (CCPR), senão vejamos:

De acordo com o Despacho Decisório às fls. 06/40, todos os créditos da COFINS glosados pelo autuante correspondem a créditos básicos, calculados à alíquota de 7,6 % sobre os custos/despesas de bens e serviços destinados à revenda e/ ou utilizado na produção de bens. Nem o autuante nem a recorrente referiram-se ao crédito presumido da agroindústria.

Segundo o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, citado e transcrito anteriormente, 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 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição, não dão direito a créditos passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação.

Assim, passemos a análise de cada uma das rubricas cujos valores foram glosados:

- 1) produtos adquiridos de pessoas físicas; segundo o § 3º, incisos I e II, do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, somente dão direito a créditos os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas e os custos e despesas incorridas e pagas pessoas jurídicas, todas domiciliadas no País, desde que onerados pela contribuição;*
- 2) produtos recebidos de associados (leite, café, caroço de algodão e milho); de acordo com art. 9º, II e III, da Lei n.º 10.925, de 2004, além de grande parte ter sido adquirida/recebida de pessoas físicas, trata-se de produtos comercializados com suspensão da contribuição, assim não dão direito a crédito, inclusive, os adquiridos/recebidos de pessoas jurídicas;*
- 3) bens revendidos com suspensão da contribuição (leite, milho e café) também não geram créditos por serem comercializados com suspensão da contribuição e/ ou adquiridos de pessoas físicas, mesmo fundamento do item 2;*
- 4) bens para revenda (leite, café, caroço de algodão e milho) também sob o mesmo fundamento dos itens 2 e 3 não geram créditos;*
- 5) bens para venda adquiridos com alíquota zero, de acordo com § 2º, II, do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2002, não geram créditos;*

Analisando as duas decisões verifica-se que o acórdão paradigma foi muito sucinto, limitando-se a transcrever alguns artigos da Lei n.º 10.833/03 e da Lei n.º 10.925, e não enfrentou os efeitos das IN s n .º 636/2006 e n.º660/2006, nem o § 2º do art. 9º da Lei n.º 10.925/2004, tampouco as Soluções de Consulta n.º 214, de 01/06/2009 e n.º 216, de 19/05/2008, que foram mencionados expressamente no acórdão recorrido como razões de decidir para reconhecer o direito ao crédito básico sobre a aquisição de leite *in natura*.

No caso vergastado, não havia previsão legal de suspensão do PIS e da COFINS nas operações realizadas entre as Cooperativas e Cooperados, de modo que, não há como interpretar qual legislação foi divergente.

Desta forma, essas dessemelhanças fáticas e normativas impedem o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência jurisprudencial. Em se tratando de espécies díspares nos fatos embaçadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência.

Por fim, vale ressaltar que essa Câmara Superior já analisou o acórdão tido como paradigma pela Fazenda em outras **situações idênticas** em que a Contribuinte também era parte. Naquela oportunidade a Câmara Superior, ao realizar o cotejo entre a decisão recorrida e o acórdão tido como paradigma, verificou que não havia qualquer similitude fática e normativa entre os acórdãos e que, portanto, não havia que se falar em divergência jurisprudencial. Cito os acórdãos n.º 9303-009.845, n.º 9303-009.846 e n.º 9303-009.847, sessão de 10.12.2019, de relatoria do Conselheiro Demes Brito:

No que tange ao dissenso referente: (i) Créditos apurados pelo recorrente em relação às aquisições de leite in natura, os Acórdãos paradigmas n.ºs 3403-002.973 e n.º 3301-002.299, não guarda qualquer divergência jurisprudencial ou similitude fática com que restou decidido pela Turma a quo.

(...)

Já o Acórdão n.º 3301-002.299, também não comprova qualquer divergência, pois, no referido acórdão, o Colegiado afastou os créditos relativos aos produtos recebidos de Associados da Cooperativa (leite, caroço, milho e algodão), por se tratar de produtos com suspensão das contribuições sociais. No caso vergastado, não havia previsão legal de suspensão do PIS e da COFINS nas operações realizadas entre as Cooperativas e Cooperados, de modo que, não há como interpretar qual legislação foi divergente.

Desta forma, essas dessemelhanças fáticas e normativas impedem o estabelecimento de base de comparação para fins da divergência jurisprudencial. Em se tratando de espécies díspares nos fatos embaçadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir a divergência.

Desta maneira, entendo que não deve ser conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a Direito ao Creditamento sobre o Leite In Natura.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, somente quanto aos serviços de frete na aquisição de leite, e que passo a decidir.

Do Mérito

Quanto ao mérito, relativo a matéria que restou conhecida, a Fazenda Nacional suscita divergência quanto Direito ao Creditamento sobre Frete de Produtos Desonerados.

A Contribuinte em sua Manifestação de Inconformidade e, posteriormente, também no Recurso Voluntário, esclareceu que o **ônus direto** do pagamento dos serviços de frete é exclusivamente seu, arcando com a despesa de todo transporte do leite *in natura* adquirido de seus fornecedores, haja vista que tal encargo decorre de contrato mercantil firmado entre as partes (Cooperativa e prestador do serviço).

Quanto a este tema, recorro que essa turma, analisou caso idêntico com a mesma Contribuinte, e decidiu que o frete possui natureza diversa daquela relacionada ao bem que está sendo transportado, cito os Acórdãos n.ºs 9303-009.845, n.º 9303-009.846 e n.º 9303-009.847, segue a ementa do primeiro Acórdão citado:

Acórdão 9303-009.845

Número do Processo: 10680.723279/2010-25

Data de Publicação: 23/01/2020

Contribuinte: COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA

Relator(a): DEMES BRITO

Ementa(s)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de

Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Consequentemente não há que se falar divergência jurisprudencial, quando estão em confronto situações diversas, que atraem incidências específicas, cada qual regida por legislação própria.

Da mesma forma, se os acórdãos apontados como paradigma só demonstram divergência com relação a um dos fundamentos assentados no acórdão recorrido e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do decisum, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação.
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.

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, somente quanto aos serviços de frete na aquisição de leite e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas.

De acordo com os Acórdão citados, foi mantido a entendimento do Acórdão recorrido, que reconheceu que ***“In caso, os gastos com fretes no transporte de insumos possui natureza diversa do bem transportado, formalizado por meio de nota fiscal própria, cuja operação suporta a incidência integral do PIS e da COFINS, ou seja, o frete é contratado de pessoa jurídica distinta daquela que vendeu o insumo, os valores recebidos em contrapartida pela prestação de serviços será incluída na base de cálculo das Contribuições, devido pelo transportador, eis que se trata de uma operação tributada.”***

Cito os trechos do Acórdão Recorrido que adoto como razões de decidir:

Em segundo lugar, quanto ao (ii) frete contratado para transporte do leite fornecedores ao parque fabril da unidade cooperativa, como se denota do relatório fiscal aventou-se que o valor referente aos serviços de frete, na compra de leite in natura, seria 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".

29. Reproduzo as razões do Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, antigo e respeitado integrante deste colegiado, redator do voto vencedor do já mencionado Acórdão CARF n.º 3401002.990:

Parecenos que razão não assiste à contribuinte neste aspecto do seu recurso voluntário.

A autoridade de jurisdição, ao apreciar os pedidos e o direito creditório alegado pela contribuinte, decidiu glosar os créditos relacionados aos gastos com fretes para transportar o leite in natura adquiridos dos associados (...) porque se constatou, com a análise dos lançamentos contábeis, que esses custos foram descontados dos fornecedores do leite.

Tanto a autoridade de jurisdição, como os julgadores a quo, esposarem o mesmo entendimento e concluíram que o ônus do frete foi suportado pelos fornecedores de leite e não pela CCPRMG,

que procurou se creditar dos mesmos (sic).

A contribuinte contesta esta decisão e afirma que é ela que consta como a única titular dos contratos e demais documentos relativos a esses serviços de transporte e foi ela quem assumiu o ônus dos pagamentos aos prestadores do serviço.

(...) Ocorre que as leis que disciplinam a matéria são meridianamente claras: o direito ao creditamento requer que os respectivos gastos tenham sido pagos ou creditados pela contribuinte em favor do prestador de serviços. In verbis nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003:

*Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica **poderá descontar créditos***

calculados em relação a:

(...) § 3o O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

*I aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; II aos **custos e despesa incorridos, pagos ou creditados** a pessoa jurídica domiciliada no País (...).*

A recorrente não contesta que, no período de 01/2006 a 03/2007, esses gastos com frete foram descontados dos valores devidos aos fornecedores do leite in natura, seus associados, conforme constatado pela autoridade fiscal e demonstrado pelos lançamentos contábeis da contribuinte.

Essa transferência do ônus do frete para o fornecedor subtrai da contribuinte uma das condições definidas pela Lei para justificar o direito ao creditamento, qual seja: ter tido o ônus de ter pago o frete. Correta a argumentação dos julgadores de 1º piso que afirmaram:

Se a própria contabilidade da Cooperativa evidencia que esses custos foram descontados dos fornecedores de leite, a conclusão a que se chega é que não poderiam, em nenhuma hipótese, ser apropriados como créditos pela interessada. Sendo assim, divergimos do voto da Conselheira Ângela Sartori neste item e propomos seja negado provimento ao recurso voluntário" (seleção e grifos nossos).

30. Observa-se, por outro lado, que, nos termos da diligência, foi a contribuinte recorrente (destinatário) quem arcou com o transporte e, ao verificar se houve reembolso do frete pelos fornecedores à autuada, informa que houve desconto do frete apenas no "primeiro percurso" dos fornecedores, durante todo o ano de 2004, conforme lançamentos contábeis na conta 42539 do livro razão.

31. Em nosso entendimento, o frete, como modalidade de custo de aquisição para o adquirente, apenas gerará crédito quando não repassado, sem guardar absolutamente qualquer relação, diga-se, com a sistemática de creditamento do bem transportado. Tampouco é possível se presumir, sem suporte probatório adequado, que houve repasse dos custos aos cooperados.

32. Neste sentido, ademais, o posicionamento adotado pelo Acórdão 3402003.968, proferido em sessão de 28/03/2017, já referido, vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Waldir Navarro Bezerra, que negaram provimento, e 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, nos termos da ementa abaixo transcrita na parte pertinente à matéria em debate:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004.

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.

33. Transcreve-se, abaixo, trecho das razões que fundamentam o voto vencedor, que adotamos como nossas:

"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 incontestado.

20. *A discussão, todavia, gravita em torno do fato da recorrente repassar os custos de tais fretes para seus fornecedores, o que, por sua vez, impediria atribuir à referido frete a natureza de custo de aquisição (...).*

(...)

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 que é aqui questionado.*

(...)

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.*

(...)

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.

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 entendendo 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. 667 relatório de diligência fiscal):

(...)

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. Não se comparam elementos distintos por absoluta impropriedade de meio (relatório de diligência fiscal) e inconsistência de conclusão.

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.

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.*

(...)

29. *Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto para: (...) (ii) reconhecer como válido apenas aqueles créditos de frete tomados pela recorrente e cujo custo de aquisição não foi repassado para os seus associados" (seleção e grifos nossos).*

34. *Assim, voto por conhecer e julgar parcialmente procedente o recurso voluntário neste particular, devendo ser reconhecidos unicamente os créditos de frete tomados pela recorrente e não repassados a seus associados, mantendo-se, portanto, a glosa concernente ao montante descontado dos fornecedores no "primeiro percurso", nos exatos e precisos termos do relatório de diligência fiscal.*

Em entendimento ao art. 63 a turma me acompanhou pelas conclusões, pois, a maioria tem o entendimento de que se admite o creditamento, na medida em que o valor pago pelo frete agrega custo à matéria-prima adquirida e engloba o valor do crédito permitido ao insumo transportado. Se o insumo dá direito ao crédito, por consequência o valor do frete estará inserido no seu custo, agregando valor decorrente do seu preço. Somente nessa condição o valor do frete transforma-se em crédito das contribuições ao PIS e à Cofins. Em outras palavras, se a matéria prima transportada não gerar crédito, o seu frete também não terá direito ao crédito.

Ademais, foi ressaltado que a discussão sobre direito ao Creditamento sobre o Leite *In Natura*, objeto da primeira divergência apresentada pela Fazenda Nacional não foi conhecida, restou portando definitiva a decisão da turma recorrida que reconheceu o direito ao crédito na aquisição do leite *in natura*. Então, neste caso, foi também reconhecido o direito ao crédito sobre os serviços de frete, conforme o entendimento exposto no paragrafo anterior, de que: "...o valor pago pelo frete agrega custo à matéria-prima adquirida e engloba o valor do crédito permitido ao insumo transportado. Se o insumo dá direito ao crédito, por consequência o valor do frete estará inserido no seu custo, agregando valor decorrente do seu preço..."

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

Do dispositivo:

- 1- Não conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto ao direito ao Creditamento sobre o Leite *In Natura*
- 2- Negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto ao direito ao Creditamento sobre Frete de Produtos Desonerados

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Erika Costa Camargos Autran

Fl. 17 do Acórdão n.º 9303-011.183 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 10680.723292/2010-84

Declaração de Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal

Em que pese tenha acompanhado a ilustre relatora, na parte de mérito, pelas conclusões, manifestei minha intenção de fazer essa declaração de voto, justamente em razão de a presente decisão estar refletindo o mesmo resultado proferido no acórdão n.º 9303-009.845, de 10/12/2020. Explica-se: naquela oportunidade os quatro conselheiros fazendários acompanharam o voto de mérito do ilustre relator Demes Brito, também pelas conclusões. Nessa hipótese em que houve empate quanto às razões de negativa de provimento do recurso especial da Fazenda Nacional, tendo os quatro conselheiros dos contribuintes negando por um motivo e os quatro conselheiros fazendários negando por outro motivo, deve prevalecer as razões de mérito em que votou o presidente da turma, que por determinação do Regimento Interno do CARF detém a prerrogativa do voto de qualidade.

Ocorre que, certamente por esquecimento, o ilustre relator Demes Brito não refletiu na ementa do acórdão 9303-009.845, as razões de mérito pelas quais os conselheiros fazendários, negaram provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional. Não registrou na ementa e também não declinou as razões pela qual houve o voto pelas conclusões, no seu voto de mérito. Essa é a razão pela qual manifestei o interesse de fazer a presente declaração de voto. Para esclarecer por que negamos provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional na matéria crédito de fretes do leite *in natura*.

Não concordamos com o voto e nem com a ementa, a qual deve refletir o entendimento da turma julgadora. Transcrevo abaixo a ementa daquele acórdão, nessa parte:

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.

Não concordamos com esta afirmativa. O nosso entendimento é que o frete na aquisição das matérias-primas não é insumo do processo produtivo, portanto não é possível a apropriação de créditos de PIS e Cofins, apurados no regime da não-cumulatividade, de maneira autônoma. O crédito do frete na aquisição de matérias-primas não tem como fundamento o inc. II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, eis que não é insumo do processo produtivo.

Assim, admite-se esse creditamento, na medida em que o valor pago pelo frete agrega custo à matéria-prima adquirida e engloba o valor do crédito permitido ao insumo transportado. Se o insumo dá direito ao crédito, por consequência o valor do frete estará inserido no seu custo, agregando valor decorrente do seu preço. Somente nessa condição o valor do frete transforma-se em crédito das contribuições ao PIS e à Cofins. Em outras palavras, se a matéria prima transportada não gerar crédito, o seu frete também não terá direito ao crédito.

No presente caso, a discussão era se o frete na aquisição do leite *in natura*, poderia gerar crédito das referidas contribuições. Portanto, para decidir esse direito, tínhamos que indagar se o leite *in natura* dava direito ao crédito em sua aquisição. Ocorre que esta matéria era justamente o objeto da primeira divergência apresentada pela Fazenda Nacional. Como a turma julgadora entendeu que a Fazenda Nacional não conseguiu demonstrar a divergência jurisprudencial nesta matéria, restou definitiva a decisão da turma recorrida que reconheceu o direito ao crédito na aquisição do leite *in natura*. Então, somente por essa razão, neste caso, foi também reconhecido o direito ao crédito sobre os serviços de frete, pois, como antes afirmado, o seu crédito acompanha o regime de crédito da matéria prima transportada.

Assim, sugere-se a seguinte ementa, em razão dos votos, pelas conclusões, proferidos pelos conselheiros fazendários.

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições. O frete, nessa condição, não é insumo do processo produtivo. Se o insumo adquirido não dá direito ao crédito, o mesmo tratamento será dado aos demais valores incluídos no custo de aquisição.

No presente caso, o crédito do leite *in natura* foi reconhecido, por consequência, o seu frete também, pois o crédito desse serviço acompanha o crédito do insumo, por lhe agregar custo.

(Documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal