



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.903269/2015-86
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.870 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA
MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO
NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. (Acórdão 9303-011.551 - Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão nº 3301-009.482, de 16 de dezembro de 2020, fls. 321 a 3471, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica)

com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade. Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

COFINS REGIME NÃO CUMULATIVO. REVENDA. CRÉDITOS DE DEPRECIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A autorização para creditamento referente à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado não se aplica à atividade de revenda, porquanto o dispositivo legal condicionou o direito à sua utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços
DESPESAS COM FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. AUTONOMIA DA DESPESA DE FRETE EM RELAÇÃO AO PRODUTO/MERCADORIA TRANSPORTADO

Já se pacificou na jurisprudência, judicial e administrativa, de que o frete é uma despesa autônoma, ou seja, inclui-se no rol de despesas com serviços próprios ou contratados de terceiros que são, dependendo de sua relação com a atividade da empresa, classificam-se como essenciais, pois sem tais serviços, a atividade estaria comprometida ou não seria possível de ser realizada. 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.

Consta do respectivo acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas efetuadas sobre valores de fretes na aquisição do leite in natura e fretes na aquisição de produtos com alíquota zero.

Intimada a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial suscitando divergência quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos para transferência de produtos por elas não onerados (leite *in natura* produtos tributados à alíquota zero).

O Recurso Especial da Fazenda foi admitido conforme despacho de fls. 393.

O Contribuinte foi intimado, não apresentou Recurso Especial.

O Contribuinte apresentou contrarrazões requerendo, que o recurso **não seja conhecido**, tendo em vista que o acórdão indicado pelo Recorrente como paradigma fundou-se em entendimento já superado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento submetido ao rito dos recursos repetitivos, violando, portanto, o art. 67, §12º, II do RICARF. Quanto ao mérito, a Recorrida requer seja negado provimento ao Recurso Especial, mantendo-se

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls.393

Do Mérito

No mérito, a divergência suscitada pela Fazenda Contribuinte diz respeito à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos

fretes pagos para transferência de produtos por elas não onerados (leite *in natura* produtos tributados à alíquota zero).

Segundo o Acórdão Recorrido, há entendimento pacífico no âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB) no sentido de que os gastos com serviços de transporte integram o custo de aquisição dos bens adquiridos. Assim, não há que se falar em creditamento em relação ao custo do transporte (frete) dos produtos adquiridos, mas sim da possibilidade de creditamento em relação à aquisição dos bens (cujos custos englobam os custos de transporte). Desse modo, quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte (incluído em valor de aquisição) integrará, indiretamente, a base de cálculo para apuração do crédito.

Ainda traz, em sua justificativa que já está pacificado na jurisprudência, judicial e administrativa, de que o frete é uma despesa autônoma, ou seja, inclui-se no rol de despesas com serviços próprios ou contratados de terceiros que são, dependendo de sua relação com a atividade da empresa, classificam-se como essenciais, pois sem tais serviços, a atividade estaria comprometida ou não seria possível de ser realizada.

Concluiu que 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, as glosas referentes a fretes na aquisição de Leite *in Natura* e de produtos com alíquota zero devem se reverter.

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

Ora, é de se atentar que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços

não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição – art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

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

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

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

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

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

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

Custo dos Bens ou Serviços

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

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

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

[...]

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

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16(R1)

[...]

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

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

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

tributária, conforme dispõe o inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002:

art. 3º. [...]

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

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

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

Na aquisição de mercadorias para revenda ou de insumos para a produção, o preço pago pelo adquirente pode incluir a entrega em seu estabelecimento ou não, nesse caso ficando por sua responsabilidade a contratação do serviço de transporte junto a outra pessoa jurídica (transportadora) para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que possa ter a destinação prevista (revenda, estoque ou produção). O serviço de transporte, o frete, é tributado pelo PIS e COFINS, enquanto receita da transportadora. Ainda que tal dispêndio faça parte do custo de aquisição da mercadoria/insumo, tal contratação é uma operação

autônoma em relação a aquisição do item transportado, e não há previsão legal para impedir o creditamento, em caso de ser receita tributável pelo prestador.

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

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

Por fim, ressalto que quanto ao crédito do leite, lembro que a este tema, já foi bastante debatido por essa turma, cito os Acórdãos n.ºs 9303-009.845, nº 9303-009.846 e nº 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.

Desta maneira, como visto o artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

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

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

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

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

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

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

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

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

