



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.901347/2015-50
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-014.371 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 19 de setembro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FERTILIZANTES HERINGER S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

FRETES, TRIBUTADOS, NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Tatiana Josefovicz Belisario (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), Liziane Angelotti Meira (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 1.479 a 1.496), contra o Acórdão 3402-007.188, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Sejl do CARF (fls. 1.466 a 1.477), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado. O serviço de transporte do insumo até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo. Embora anteceda o processo produtivo da adquirente, trata-se de serviço essencial a ele. A subtração desse serviço privaria o processo produtivo do próprio bem essencial (insumo) transportado.

Se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do efetivo direito de creditamento relativo aos insumos transportados.

Ao Recurso Especial, foi dado seguimento parcial (fls. 1.500 a 1.507), para a discussão quanto ao direito ao crédito sobre os gastos com fretes na aquisição de matérias-primas sujeitas à alíquota zero.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 1.517 a 1.529), contestando, em caráter preliminar, o conhecimento do Recurso, em razão de que:

... resta claro que enquanto no Acórdão Recorrido o motivo do provimento ao Recurso Voluntário e a autorização para creditamento se deu em razão do quanto decidido no REsp 1.221.170/PR ... os dois acórdãos paradigmas, até por terem sido prolatados em data anterior ao do julgamento do REsp 1.221.170/PR – que ocorreu em 22 de fevereiro de 2018 – não tratam do tema pela análise da lei à luz da interpretação autêntica dada pelo citado REsp.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

Quanto ao **conhecimento**, o Acórdão paradigma n.º 9303-005.154, de 17/05/2017, efetivamente é anterior à publicação (DJe: 24/04/2018) da decisão vinculante do STJ no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, mas a razão de decidir não foi o conceito de insumo (Inciso II, do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003), e sim vedação do Inciso II do § 2º do mesmo art. 3º, que prescreve que “Não dará o direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições”, sendo que, após transcrever estes dispositivo, o Redator do Voto Vencedor do paradigma concluiu o seguinte:

Portanto da análise da legislação, entendo que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento. (grifou-se)

O que está em discussão – e isto fica claro no Recurso Especial da PGFN - é se o crédito relativo aos serviços de frete pode ser tratado de forma independente ou somente como componente do custo do insumo, só havendo o direito ao crédito se o insumo é onerado pelas contribuições:

Do mesmo modo, as despesas com fretes na aquisição de produtos desonerados, não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima por expressa disposição legal (Art. 3º § 2º

inciso II da Lei 10.833/2003). Se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima, como o frete ou seguro, pois a natureza da tributação incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal. (grifou-se)

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

No **mérito**, discute-se o direito ao crédito de PIS/Cofins relativo aos gastos com fretes na aquisição de insumos desonerados das contribuições, no caso, conforme Parecer SEFIS (fls. 229) “adubos e fertilizantes, e suas matérias-primas”, tributados à alíquota zero, créditos este glosados com o seguinte fundamento:

31. Ora, se não há previsão legal à apuração de crédito na aquisição de adubos, fertilizantes e suas matérias primas, e se as despesas de frete incorridas para o seu transporte integram o custo de aquisição deste insumo, logicamente, não poderia ter sido apurado crédito também com relação às despesas de frete.

Nos termos da Manifestação de Inconformidade (fls. 239), a FERTILIZANTES HERINGER “é pessoa jurídica atuante no setor de industrialização de adubos e fertilizantes” e, conforme Memorial anexado antes do julgamento do Recurso Voluntário (fls. 1.421):

Considerando que a Requerente não exerce a atividade de extração dos minerais que compõe o fertilizante e que as empresas nacionais não produzem matérias-primas suficientes para o abastecimento do mercado interno, ela está obrigada a promover a sua aquisição no mercado externo (importação), em grande parte (**92 %** foram importadas em 2018 – pág. 7 do Laudo Técnico), para que seja possível o exercício do seu objeto social, daí se fazem necessárias e essenciais a contratação dos serviços portuários na importação e dos fretes na aquisição das matérias-primas.

Dessarte, trata-se basicamente de fretes no transporte das matérias-primas (minerais) importados do porto até o estabelecimento industrial.

O frete compõe o custo de aquisição do insumo, conforme está claro no Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018 (que interpretou a decisão vinculante no STJ no REsp n.º 1.221.170/PR):

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 n.º 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; (grifou-se)

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 ... (grifou-se)

Aqui, os insumos dão direito a crédito, mas não houve incidência das contribuições na sua aquisição. Sobre os fretes, houve, conforme extrai-se do Acórdão de Manifestação de Inconformidade (fls. 1.021):

O sujeito passivo aduz também que os fretes em questão foram tributados e, assim, sofreu o reflexo financeiro da incidência das contribuições sobre tais operações, de modo que descaberia a restrição do seu direito creditório. **Ainda assim, não lhe assiste razão.** (grifou-se)

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, e no art. 176, § 1º, XV e XVIII, mas estes dispositivos foram revogados pela IN/RFB nº 2152 de 14/07/2023.

Permanece vigente, no entanto, o dispositivo da IN/RFB nº 2121/2022 que considera como insumo o frete na aquisição de insumos importados, o que contempla 90 % das aquisições em questão:

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.

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros; (grifou-se)

Nesta 3ª Turma da CSRF, o assunto, após anos de controvérsias, está pacificado, pela admissibilidade do direito ao crédito, quando o frete é tributado, conforme Acórdão n.º 9303-014.189, de 20/07/2023, de relatoria da ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, também de um fabricante de fertilizantes:

FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO.

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. (grifou-se)

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.

Ademais, há até uma certa incoerência em se admitir o creditamento quando o insumo é tributado e não admiti-lo somente pelo fato do 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, componente do custo de aquisição do insumo.

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

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira

Fl. 6 do Acórdão n.º 9303-014.371 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 10783.901347/2015-50