



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10783.904962/2014-37  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-014.780 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 14 de março de 2024  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FERTILIZANTES HERINGER S.A

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

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

**PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.**

*O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, 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 9303-013.887)*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-014.780 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 10783.904962/2014-37

## Relatório

1.1. Trata-se de Recurso Especial interposto pela **Fazenda Nacional, Recorrente**, contra o Acórdão 3301-012.008, assim ementado (no que importa à solução da lide, sempre):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

APURAÇÃO DE CRÉDITO. FRETE E ARMAZENAGEM NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. POSSIBILIDADE. 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 da contribuição ou tributados à alíquota zero, o custo do serviço gera direito a crédito para o adquirente.

1.2. O apelo cuja admissibilidade ora se analisa, suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais sobre o custo dos fretes pagos na aquisição de insumos tributados à alíquota zero. Indica como paradigmas os acórdãos n.º 9303-009.195 e 9303-005.154 com as seguintes Ementas, respectivamente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO.

Há vedação legal para apropriação de créditos da não cumulatividade do PIS na aquisição de bens ou serviços, utilizados como insumos, não onerados pela contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

1.3. No mérito, a **Recorrente** argumenta que “*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*”.

1.3.1. Ademais, prossegue a **Recorrente** asseverando que “*cabe destacar que os valores relativos aos gastos com transporte somente geram direito de descontar créditos da contribuição não cumulativa se associados diretamente a operações de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor*”.

1.4. Em contrarrazões, a **Recorrida** destaca:

1.4.1. A Receita Federal consolidou entendimento acerca da possibilidade de creditamento dos fretes de forma independente das mercadorias transportadas na IN 2121/2022;

1.4.2. As aquisições de frete e de mercadorias gozam de incidências autônomas das contribuições;

1.4.3. O frete é de aquisição de matérias primas logo, essencial ao seu processo produtivo;

1.4.4. As Leis 10.637/02 e 10.833/03 proíbem a concessão de créditos somente nos casos em que não há pagamento das contribuições.

## Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. O Recurso é tempestivo, fundamentado em paradigmas não alterados, contra Acórdão de Turma Ordinária que não decretou a nulidade do processo na forma da Lei 9.784/99 versando sobre tema devidamente prequestionado (a saber, conceito de insumos com base nos artigos 3º inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03).

2.2. Há similitude fática e divergência de interpretação jurídica: recorrido e paradigmas tratam de frete na aquisição de insumos não tributados, porém, enquanto no recorrido o crédito é concedido com fundamento na separação entre o crédito do frete e da mercadoria adquirida, nos paradigmas a Turma Julgadora aponta que as únicas possibilidades de concessão de crédito das contribuições ao frete são no frete de venda ou enquanto custo de aquisição do produto, portanto, se não há possibilidade legal do creditamento do insumo, igualmente, não há do frete:

Recorrido:

A leitura acertada, ao meu ver, seria: dará direito a crédito o valor **da aquisição de fretes** e serviços de armazenagem, quando sujeitos ao pagamento da contribuição, **utilizados como insumos na fabricação de bens sujeitos à alíquota zero.**

Ademais, não permitir a tomada de crédito das rubricas ora analisadas, tendo em vista que os bens adquiridos estão sujeitos à alíquota zero vai de encontro ao que comanda o art. 17 da Lei nº 11.033/04, que dispões: (...)

Entendo, improcedente, assim, **a subsunção efetuada pela decisão recorrida no sentido de que o fato de o produto, submetendo-se à alíquota zero, “contaminaria” também os serviços a ele associados.** Portanto, **é possível um bem, não sujeito ao pagamento das contribuições, ser objeto de uma operação de transporte tributada.**

Outro ponto a ser analisado diz respeito à interpretação do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/02 (COFINS), aplicado à Lei nº 10.637/02 (PIS) através do comando do inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/02, vejamos (...)

Outro ponto a ser analisado diz respeito à interpretação do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/02 (COFINS), aplicado à Lei nº 10.637/02 (PIS) através do comando do inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/02, vejamos

#### Acórdão 9303-009.195

Conforme relatado, o contribuinte **adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados** para o transporte desses insumos. Porém, **não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade**.

A partir destes fatos, importante transcrever os artigos da legislação que tratam do creditamento de PIS e Cofins. Transcrevo somente os artigos da Lei 10.833/2003, da Cofins, pois repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002 do PIS.

#### Acórdão 9303-005.154

Fui designado redator somente da parte em que a relatora foi vencida no recurso especial da Fazenda Nacional no que se refere à **possibilidade de aproveitamento de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins sobre serviços de frete na aquisição de insumos tributados com alíquota zero ou adquiridos com suspensão das referidas contribuições**. Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, não concordo com suas conclusões de que é possível tal creditamento. (...)

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.

2.3. No mérito, esta Turma consolidou entendimento de que desde que cumpridos os demais requisitos legais (aquisição do frete de pessoa jurídica pelo comprador das mercadorias e desde que os fretes tenham sido tributados e contabilizados em separado), é possível a concessão de crédito para o **FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMO** independentemente do pagamento das contribuições na aquisição dos bens transportados:

**FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda. Nos casos de gastos com fretes incorridos pelo adquirente dos insumos, serviços que estão sujeitos à tributação das contribuições por não integrar o preço do produto em si, enseja a apuração dos créditos, não se enquadrando na ressalva prevista no artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003. A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado, embora anteceda o processo produtivo da adquirente. (Acórdão 3301-008.789 – Relatora Liziane Angelotti Meira)

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

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, 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 9303-013.887)

3. Pelo exposto, admito e conheço do Recurso Especial para negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto