



## Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	<b>10880.945017/2013-14</b>
ACÓRDÃO	3402-011.724 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de março de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FIBRIA CELULOSE S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. APURAÇÃO DO SALDO DO PERÍODO.

O PIS e a COFINS a serem recolhidos no regime não-cumulativo são aqueles obtidos dos saldos calculados pelo contribuinte em cada período de apuração. O contribuinte calcula seus débitos e créditos e desconta, dos débitos calculados, os créditos respectivos. Se deste cálculo resultar saldo credor, poderá transferir este saldo para o período seguinte, ou pedir ressarcimento, em espécie ou mediante compensação com outros tributos, a depender do caso; se resultar saldo devedor, deverá proceder ao recolhimento deste aos cofres públicos.

Para a análise dos pedidos de restituição/ressarcimento/compensação, devem ser auditados não apenas os créditos apresentados, mas também os débitos apurados; a alteração em qualquer destes elementos irá influenciar no resultado do saldo do trimestre, seja ele credor ou devedor. Somente após a obtenção do saldo correto, será possível mensurar se houve realmente valores pagos pelo contribuinte de forma indevida ou a maior que o devido, bem como quantificá-los.

Nos termos da Súmula Vinculante CARF nº 159, não é necessária a realização de lançamento e constituição do crédito para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

**CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.**

Possibilidade de uso de créditos das contribuições para o PIS não cumulativo decorrente de fretes nas operações de aquisição de insumos

tributados à alíquota zero. Créditos de natureza autônoma, sem qualquer vínculo com o tratamento tributário dado a carga transportada.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: **(i) por unanimidade de votos**, para acolher a preliminar de inexistência de concomitância entre as instâncias administrativa e judicial e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o crédito do contribuinte até o limite apurado em diligência fiscal, e homologar as compensações até o limite do direito creditório reconhecido; e **(ii) por maioria de votos**, para reverter a glosa de créditos originados de despesas com fretes no transporte de insumos sujeitos à alíquota. Vencido o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares (relator). Designada para o voto vencedor a conselheira Marina Righi Rodrigues Lara.

Sala de Sessões, em 21 de março de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente

*Assinado Digitalmente*

**Marina Righi Rodrigues Lara** – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Porto Alegre (DRJ-POA):

*Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMP transmitido pela contribuinte em 21/12/2012, através do qual pretendeu resarcimento de valores credores de COFINS não-cumulativa vinculados à receita de exportação relativos ao 1º trimestre de 2012 (§ 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003). Constou apresentação de DCOMPs (ver relação na fl. 253).*

A repartição fiscalizadora efetuou a necessária verificação, tendo produzido Informação Fiscal onde apontou, pormenoradamente, os problemas encontrados. Foi proferido Despacho Decisório por meio do qual foi indeferido o pedido de ressarcimento, não tendo sido homologadas as DCOMPs vinculadas ao pretendido crédito.

Desse Despacho Decisório a contribuinte tomou ciência em 14/04/2015 (Relação ECT e AR de fls. 360 e 361) e, não se conformando, apresentou, através de procuradores, manifestação de inconformidade onde, inicialmente, referiu à tempestividade e aos fatos, aduzindo a seguir (de forma sintética):

**1) Preliminar. Nulidade do DD por ausência de análise do crédito:** o despacho decisório é um ato tipicamente administrativo, devendo observar as determinações legais, inclusive princípios e critérios previstos no art. 2º da Lei nº 9.784/1999 (regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal). O ato administrativo viola todos os princípios listados, porque a autoridade administrativa sequer analisou a existência do crédito pleiteado, se o mesmo foi apurado de acordo com as normas de regência ou se ele poderia ser utilizado na compensação de débitos próprios ou ser objeto de ressarcimento em dinheiro. O DD simplesmente negou a integralidade do crédito, donde a empresa requer a nulidade daquele ato.

**2) Mérito. Correta interpretação da regra do § 3º do art. 32 da IN RFB nº 1.300/2012:** o contribuinte que apura créditos passíveis de ressarcimento, pode compensá-los com débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela RFB, cabendo posteriormente à autoridade administrativa homologá-los ou não. Os dispositivos legais prescrevem que PIS/COFINS não incidem sobre receitas decorrentes de exportações de mercadorias e serviços, disciplinando, em seus parágrafos, as formas de utilização de créditos vinculados a essas receitas. A legislação tributária permite expressamente que, mesmo não havendo a incidência de PIS/COFINS sobre as receitas decorrentes da exportação de mercadorias e serviços, a pessoa jurídica vendedora apure créditos sobre despesas especificadas na própria lei. A legislação possibilita ao contribuinte o ressarcimento de tais créditos quando estes não forem integralmente utilizados na dedução dos débitos apurados no trimestre. A autoridade fiscal cometeu um equívoco. Ocorre que cujo valor possa ser alterado (§ 3º do art. 32 da IN RFB nº 1.300/2012), expressa uma situação fática de que o valor litigado compõe o montante objeto do pedido de ressarcimento/compensação. Cujo valor é algo que integra, que está dentro do pedido e não determinado montante que futura e incertamente possa vir agregar-lo.

A afirmação fiscal (a procedência das ações judiciais teria o condão de ampliar o crédito das contribuições), por si só é suficiente para ratificar que a situação fática analisada não se enquadra na norma. Para tentar justificar o indeferimento integral do crédito e sequer analisar a sua composição, o Fisco baseou-se em um parágrafo isolado (e de forma gramaticalmente equivocada),

dissociando-o das demais regras aplicáveis à espécie, fazendo uma interpretação isolada e descontextualizada do mesmo. O § 3º do art. 32 da IN 1300/2012 não restringe o direito ao ressarcimento e a compensação sempre que o contribuinte constar do polo ativo de qualquer ação judicial. Ele somente restringe o montante que estiver efetivamente sendo litigado na ação judicial, quando ainda há uma indecisão quanto à legitimidade do crédito. Nesses casos, como a própria legitimidade do crédito encontra-se em discussão, determina-se que o contribuinte aguarde o desfecho judicial, prosseguimento com o ressarcimento e compensação apenas após o trânsito em julgado. O contribuinte pode espontaneamente apresentar pedidos de ressarcimento e compensação dos créditos que entender que são líquidos e certos, notadamente porque a compensação, no âmbito do lançamento por homologação, não necessita de prévia autorização da autoridade fiscal. Essa se desvirtuou da finalidade da lei e interpretou o § 3º do art. 32 da IN de forma ampla e desconexa, sem ao menos questionar o contexto fático que ensejou o surgimento do crédito, vez que ignorou o fato de que os créditos pleiteados não se encontravam em discussão nas demandas judiciais apontadas. A própria Informação Fiscal atesta que o eventual efeito a ser deflagrado pelas ações judiciais, cinge-se ao aumento do valor do crédito objeto do pedido de ressarcimento. Impõe-se a reforma do DD.

**3) IN não pode limitar o direito da empresa:** ainda que se sustente o acerto da interpretação fiscal acerca do § 3º do art. 32 da IN RFB nº 1.300/2012 e que havendo ação judicial que possa impactar no valor do crédito (ainda que positivamente), donde a empresa fica impedida de ressarcir qualquer crédito, impõe-se a reforma do DD.

Isso porque a função da Instrução Normativa é interpretativa, subordinando-se ao dispositivo legal, lhe sendo vedado inovar para estabelecer obrigações ou ainda para criar limitações ao direito dos contribuintes. Deve ela seguir os ditames impostos pelas Leis, não havendo previsão para que inove no ordenamento jurídico. Assim, não há qualquer vedação legal que obste a empresa de ingressar com pedido de ressarcimento de créditos considerados incontroversos e que não estão sendo discutidos judicialmente. A vedação que o Fisco tentou criar mediante interpretação de dispositivo legal, não encontra respaldo na legislação de regência, não podendo subsistir, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade.

**A 2<sup>a</sup> Turma da DRJ-POA**, em sessão datada de 09/12/2015, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 10-55.944, às fls. 382/389, com a seguinte Ementa:

**DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

*Restando consignado no Despacho Decisório, de forma clara e concisa, o motivo da não homologação da pretendida compensação, deve ser afastada a pretensão de declaração de nulidade do ato administrativo.*

**AFRONTA A PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS.**

*A apreciação de eventuais afrontas a princípios administrativos está deferida ao Poder Judiciário, por força do próprio texto constitucional.*

**INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.**

*É inócuo suscitar na esfera administrativa alegação de ilegalidade de ato normativo editado pela RFB.*

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.**

*Não se justifica a realização de diligência/perícia quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.*

**ENTENDIMENTOS ADMINISTRATIVOS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.**

*As referências a entendimentos de primeira ou segunda instância administrativa não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.*

**APURAÇÃO DE CRÉDITOS. OBSERVAÇÃO DE MEDIDAS JUDICIAIS.**

*Tendo a auditoria verificado a existência ou não de créditos passíveis de ressarcimento, observando no procedimento óbices constantes de medidas judiciais, não pode a autoridade julgadora reformular a decisão sem que aqueles sejam superados.*

**DIREITO AO RESSARCIMENTO. LIQUIDEZ E CERTEZA.**

*Nos termos do CTN, apenas créditos líquidos e certos são passíveis de ressarcimento/restituição/compensação tributária.*

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 10/10/2016 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 393), apresentou Recurso Voluntário em 08/11/2016, às fls. 395/422.

A Turma 3401 deste Conselho, ao analisar o recurso em sessão realizada em 27/09/2018, decidiu converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da RFB adote as seguintes providências: (i) apresente Relatório Fiscal referente à análise do crédito de R\$ 20.764.171,47, pleiteado através do PER/DCOMP objeto do Despacho Decisório, informando qual o valor a que o Recorrente efetivamente faz jus, excluindo, por óbvio, qualquer parcela deste crédito que possa estar sendo objeto de discussão judicial; (ii) informe, neste mesmo Relatório Fiscal, se há crédito suficiente para as compensações efetuadas, detalhando-o.

Em 09/09/2022 foi lavrado o RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL, anexado às fls. 3315/3367. O contribuinte tomou ciência deste e apresentou sua “manifestação ao relatório de diligência fiscal”, às fls. 3376/3385.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

**I – ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

**II - DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO POR AUSÊNCIA DA ANÁLISE DO CRÉDITO**

O Recorrente alega a nulidade do Despacho Decisório porque a autoridade administrativa não analisou detidamente a efetiva composição do crédito objeto do pedido de resarcimento, tendo simplesmente negado indevidamente e sem critério um direito seu.

No entanto, não houve a análise das questões de mérito exclusivamente porque o colegiado de piso julgou uma preliminar de concomitância, tendo em vista que a Autoridade Tributária identificou a existência de três ações judiciais as quais, no seu entender, teriam influência direta sobre a quantificação do direito creditório deste período de apuração. Nesse contexto, não seria possível conceder qualquer crédito, pois este não gozaria de liquidez e certeza.

Tendo sido o interessado regularmente cientificado do Despacho Decisório, lavrado com observância das formalidades legais de tal modo a lhe ser assegurado o direito de questionar a decisão e os atos de não homologação de compensação, nos termos das normas que regulam o processo administrativo fiscal, não se configura qualquer ofensa aos princípios do processo administrativo nem o cerceamento de defesa.

Não se vislumbrando no processo ofensa ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72 nem quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto, voto por rejeitar esta preliminar de nulidade.

**III – DA IMPOSSIBILIDADE DE INDEFERIMENTO DO CRÉDITO COM FUNDAMENTO NO § 3º DO ARTIGO 32 DA IN RFB Nº 1.300/2012**

A Turma 3401 deste Conselho, ao analisar o Recurso Voluntário, decidiu converter o julgamento em diligência, com base nos seguintes fundamentos:

***II DA ANÁLISE DE MÉRITO***

*Em relação ao mérito, entendo procedentes os argumentos do Recorrente. Por tudo quanto exposto no Despacho Decisório e no Acórdão da DRJ/POA, as matérias discutidas nos três mandados de segurança só teriam o efeito de aumentar o direito creditório do período de apuração, não tendo sido aludida*

*nenhuma possibilidade de diminuir o valor indicado no PER/DCOMP objeto do presente processo.*

*Logo, entendo que não se afigura razoável a interpretação dada pelas Autoridades Tributárias ao art. 32, § 3º, da IN RFB nº 1300, de 2012. Vejamos o que diz a referida norma:*

*Art. 32 . O pedido de ressarcimento a que se referem os arts. 27 a 30 será efetuado mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante formulário acompanhado de documentação comprobatória do direito creditório.*

*(...)*

*§ 3º É vedado o ressarcimento do crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do PIS/Pasep e da Cofins.*

*§ 4º Ao requerer o ressarcimento, o representante legal da pessoa jurídica deverá prestar declaração, sob as penas da lei, de que o crédito pleiteado não se encontra na situação mencionada no § 3º.*

*Parece óbvio que a expressão "cujo valor possa ser alterado" se refere a uma alteração para um valor menor. Se o valor do ressarcimento pleiteado no PER/DCOMP só pode ser aumentado, mas não diminuído, tal parcela se mostra incontroversa, sendo descabida a interpretação de que mesmo uma alteração a maior impossibilitaria o ressarcimento.*

*Veja-se que existem outras implicações decorrentes desta interpretação. Como ficaria este crédito, já que ele foi indeferido integralmente por Despacho Decisório e ao mesmo tempo não faz parte da ação judicial? Poderia ser pleiteado após o trânsito em julgado das ações judiciais, sem ser alcançado pela prescrição do seu direito de proceder à compensação?*

*Me parece que não.*

*O próprio Código de Processo Civil já prevê tratamento diferenciado às parcelas incontroversas:*

*Art. 523. No caso de condenação em quantia certa, ou já fixada em liquidação, e no caso de decisão sobre parcela incontroversa, o cumprimento definitivo da sentença far-se-á a requerimento do exequente, sendo o executado intimado para pagar o débito, no prazo de 15 (quinze) dias, acrescido de custas, se houver.*

*(...)*

*Art. 526. É lícito ao réu, antes de ser intimado para o cumprimento da sentença, comparecer em juízo e oferecer em pagamento o valor que entender devido, apresentando memória discriminada do cálculo.*

*§ 1º O autor será ouvido no prazo de 5 (cinco) dias, podendo impugnar o valor depositado, sem prejuízo do levantamento do depósito a título de parcela controversa.*

*Nesse sentido, a seguinte decisão da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, no Acórdão nº 3403-000.994 – 4<sup>a</sup> Câmara / 3<sup>a</sup> Turma Ordinária, Sessão de 02/06/2011:*

(...)

*Entretanto, deve ser levado em conta que o crédito pleiteado é controverso apenas em relação aos três mandados de segurança impetrados. Como o Auditor-Fiscal responsável pelo procedimento, ao identificar a existência destas, indeferiu integralmente o crédito sem examina-lo, voto, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, por converter o presente feito em diligência, para que a unidade local adote as seguintes providências:*

- (i) Apresente Relatório Fiscal referente à análise do crédito de R\$20.764.171,47, pleiteado através do PER/DCOMP objeto do Despacho Decisório, informando qual o valor a que o Recorrente efetivamente faz jus, excluindo, por óbvio, qualquer parcela deste crédito que possa estar sendo objeto de discussão judicial;*
- (ii) Informe, neste mesmo Relatório Fiscal, se há crédito suficiente para as compensações efetuadas, detalhando-o;*

A diligência foi cumprida, tendo sido lavrado RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL nos seguintes termos:

#### IV – DOS CRÉDITOS PLEITEADOS

*O quadro a seguir permite uma visão geral dos créditos apurados pelo contribuinte, os quais compuseram os Pedidos de Ressarcimento (PER) objeto do presente procedimento fiscal:*

Mês Apuração do Crédito	01/2012	02/2012	03/2012	1º Trim/2012
<b>Tipo de Tributo</b>	Cofins Não-Cumulativa - Exportação			
<b>Número do PER</b>	09122.20793.211212.1.5.09-0087			
<b>Número de Processo Atribuído</b>	10880.945017/2013-14			
<b>Crédito da Cofins-Exportação (\\$1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003) (R\$)</b>	8.144.718,42	8.764.946,95	9.475.985,26	26.385.650,63
<b>Parcela do Crédito Utilizada para Deduzir da Cofins (Inciso I do §1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003) (R\$) (*)</b>	5.621.479,16	0,00	0,00	5.621.479,16
<b>Saldo de Créditos Passíveis de Ressarcimento (R\$)</b>	0,00	0,00	0,00	20.764.171,47

*(\*) Créditos descontados de janeiro/2012: R\$1.418.280,19 (jan/2012); R\$1.365.758,23 (fev/2012); R\$1.535.330,75 (mar/2012) e R\$1.302.110,03 (abr/2012). Total R\$5.621.479,16.*

#### V – DAS AÇÕES JUDICIAIS

*A análise a ser implementada por esta Fiscalização é no sentido de apurar os créditos pleiteados pelo contribuinte no Pedido de Ressarcimento Eletrônico (PER)*

objeto do presente procedimento fiscal, em atendimento à Resolução nº 3401-001.506 da 4<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária do CARF, sessão de 27/09/2018, uma vez que o mesmo foi totalmente indeferido em Despacho Decisório (fls. 359), exarado com base em Informação Fiscal (fls. 242-252), com fundamentação no art. 32, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, com a consequente não homologação das DCOMP a ele relacionadas, vinculado a créditos da COFINS de incidência não-cumulativa, devido a constatação de 3 ações judiciais promovidas pelo contribuinte e que encontravam-se em trânsito à data da análise administrativa.

Em resumo, as ações judiciais que motivaram, com fundamento no art. 32, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.300, o indeferimento do PER são as seguintes:

(...)

Inicialmente, cabe deixar delineado em relação à presença de créditos por ora solicitados no PER que estejam sendo discutidos em esfera judicial, e se haveria a interferência das decisões quanto ao valor pleiteado. Nesse ponto, o próprio contribuinte, no próprio PER, afirma que inexiste litígio judicial que possa alterar o valor dos créditos, conforme destaque abaixo:

(...)

Em sede do seu recurso voluntário (fls. 395-422), o contribuinte volta a ratificar tal assertiva, nos seguintes termos:

(...)

Assim sendo, ciente do teor das ações judiciais propostas (que ainda se encontram em trânsito), ainda que o contribuinte se comprometa de que os créditos pleiteados não se encontram em litígio, tomamos o cuidado de verificar, com base nos elementos aqui postos, que, a priori, os créditos por ora solicitados não estão sob a matéria em litígio judicial. Ou seja, coadunamos com a análise de mérito feito à Resolução nº 3401-001.506 da 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária do CARF, sessão de 27/09/2018, de que “o crédito pleiteado é incontrovertido em relação aos três mandados de segurança impetrados”, passando, portanto, ao atendimento às providências requeridas:

(...)

Dentro do regime não-cumulativo das contribuições PIS/PASEP e COFINS, a análise dos créditos a que faz jus o contribuinte, e que são passíveis de ressarcimento/compensação via Pedidos de Ressarcimento (PER) e Declarações de Compensação (DCOMP), são apurados conforme a lógica de se deduzir, dos créditos admitidos na legislação, o montante devido a cada mês, cuja base de cálculo é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, §§ 1º e 2º para a COFINS e Lei nº 10.637/2002, art. 1º, §§ 1º e 2º para a Contribuição para o PIS/PASEP). Assim

sendo, partimos da análise da contribuição devida/mês, em seguida passamos a confirmação das receitas e fator de rateio e, por fim, avaliação dos créditos escriturados, para determinar o valor a ser resarcido/compensado.

#### VI - DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA/MÊS

A apuração das bases de cálculo das contribuições analisadas neste procedimento fiscal foi realizada mediante cotejamento das informações apresentadas nos arquivos digitais da escrituração fiscal - EFD- Contribuições, das planilhas de apuração que serviram de base para escrituração em DACON apresentadas pela Interessada em atendimento ao Termo de Início de Diligência Fiscal (fls. 2 a 3) e nas notas fiscais eletrônicas da Interessada constantes do repositório Sped.

(...)

Durante a análise das receitas, foram identificadas notas fiscais de venda com CST-07 – Operação Isenta da Contribuição, sendo que o contribuinte foi intimado, através do TIPF nº 1.730/2022 (fls. 500-508), a “f) apresentar fundamentação legal e documentação comprobatória das saídas com suspensão, alíquota zero, não incidência ou isenção, relacionadas no Anexo IV”. Abaixo um resumo do Anexo IV:

(...)

Em atendimento, através da Resposta a Intimação Fiscal (fls. 1.730-1.851), a interessada se limitou a informar: “em relação ao item “f” do Termo de Intimação Fiscal n. 1.730/2022, a despeito de seus esforços, não foi possível localizar a documentação solicitada”.

Uma vez que a Interessada não se propôs a apresentar a fundamentação legal ou a apresentar comprovantes dessa operação, faz-se necessário reclassificá-las de CST 07 - Operação Isenta da Contribuição para CST 01 – Operação Tributável a Alíquota Básica.

Como descrito acima, com a majoração das receitas tributáveis no PA de 03/2012 em R\$140.851,80, as fichas 07A – Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep - Regime Não-Cumulativo e 17A - Cálculo da Cofins - Regime Não-Cumulativo precisam ser ajustadas, conforme abaixo:

(...)

#### VII – ANÁLISE DAS RECEITAS E FATOR DE RATEIO

Como se verificou no item acima, a receita tributada no mercado interno no período de apuração de março/2012 foi majorada em R\$140.851,80. Assim sendo, recalculamos o fator de rateio, conforme abaixo:

(...)

#### VIII - DA ANÁLISE DOS CRÉDITOS

Em atendimento ao Termo de Início de Diligência Fiscal (fls. 2-3), a Interessada apresentou planilhas de apuração que serviram de base para escrituração em

DACON, em respectivos períodos de apuração, no formato de arquivos não pagináveis: Composição dos créditos-JAN-2012aJUN-2013 (fls. 32 a 34). A partir dessas planilhas, créditos foram escriturados em DACON nas fichas 16A – Apuração dos Créditos da Cofins - Aquisições no Mercado Interno - Regime Não-Cumulativo, conforme abaixo:

(...)

Créditos também foram escriturados às fichas 16B - Apuração dos Créditos da Cofins - Importação - Regime Não-Cumulativo, porém não consta nas planilhas de apuração o seu detalhamento. Abaixo os créditos escriturados:

(...)

Considerando a natureza do pedido, observado, ainda, o disposto na Resolução nº 3401-001.506 da 4<sup>a</sup> Câmara /1<sup>a</sup> Turma Ordinária do CARF, tendo por objeto convalidar (ou não) os créditos escriturados às fichas 16A e 16B dos DACON dos períodos em análise, intimamos a Interessada, através do Termo de Intimação Fiscal nº 1.730/2022 (fls. 500-508), a apresentar documentos comprobatórios do direito creditório, conforme destaque abaixo:

(...)

A partir dos elementos que já constavam no processo e dos que foram agregados com as intimações nessa diligência efetuadas, passamos a analisar, em atendimento à Resolução nº 3401-001.506 da 4<sup>a</sup> Câmara /1<sup>a</sup> Turma Ordinária do CARF, os créditos escriturados em DACON relativos aos períodos em análise, sendo que foi observado que nem todos os créditos podem ser admitidos e convalidados à luz da legislação em vigência e das comprovações apresentadas, não sendo, portanto, passíveis de resarcimento/compensação, ensejando glosas de seus valores respectivos, conforme abaixo detalhados.:

*Aquisição de Bens Utilizados como Insumos*

*Planilhas 02.Bens Utilizados como Insumos*

*Glosa 1 - “Não Comprovação das Despesas”*

Intimamos a Interessada, através do Termo de Intimação Fiscal nº 1.730/2022 (fls. 500-508) e do Termo de Intimação Fiscal nº 1.851/2022 (fls. 517-518), a apresentar documentos comprobatórios do direito creditório, escriturados à rubrica DACON “02. Bens Utilizados como Insumos”. Parte dos créditos foram devidamente comprovados, porém restaram aquisições em que a Interessada não logrou êxito. Pela falta de comprovação, esses itens foram glosados e encontram-se relacionados no Anexo II ao presente Relatório de Diligência.

Com relação ao item “RECLASSIFICAÇÃO CRÉD DIESEL” escriturado no DACON do PA 2012.01, o contribuinte foi intimado, através Termo de Intimação Fiscal nº 1.851/2022 (fls. 517-518), a comprovar e esclarecer tal lançamento, porém logrou êxito em comprovar parcialmente o valor escriturado. Foi escriturado um crédito (base de cálculo) R\$1.762.064,85, porém, na “Resposta aos Termos de Intimação

*Fiscal ns. 17.730/2022 e 1.851/2022” (fls. 1.312 a 3.254), restou comprovado somente R\$1.280.208,00. Assim sendo, por não comprovação, parte desse lançamento foi glosado no valor de R\$481.856,85. Relacionamos os itens comprovados no Anexo III.*

(...)

*Assim, nos processos relativos a direitos creditórios de Contribuição para o PIS/PASEP e de COFINS, a existência e a natureza dos créditos requeridos pela empresa devem ser mantidas sob controle, estar demonstradas na EFD-Contribuições (e no DACON, para créditos anteriores ao ano-calendário 2014) e ser comprovadas pela empresa interessada.*

*Glosa 2 - “Bens Adquiridos Sem o Pagamento das Contribuições”*

*A análise das aquisições dos bens utilizados como insumos, que compuseram a base de cálculo dos créditos de PIS/PASEP e COFINS, foi realizada a partir das verificações feitas nas EFD-Contribuições e das informações das Notas Fiscais eletrônicas (NF-e) de entrada, disponíveis no ambiente SPED. Pôde-se confirmar os itens apurados como créditos, tanto em razão da efetividade das respectivas operações, quanto pelos valores envolvidos, e, ainda, pelo devido enquadramento como insumos geradores de crédito.*

*Não obstante, foram identificadas aquisições de produtos que, embora pudessem ser enquadradas como geradoras de crédito a teor do processo produtivo, teriam sido realizadas sem o pagamento das contribuições PIS/PASEP e COFINS, tais como “Operação sem Incidência da Contribuição” (CST 08) e “Operação com Suspensão da Contribuição” (CST 09). O inciso II do §2º do art. 3º da Lei 10.637 (incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) é bem claro ao vedar essa forma de creditamento:*

(...)

*Uma parte dessas aquisições foram destacadas (unificadas em um só item) nas planilhas de apurações que serviram de base para a escrituração em DACON com a seguinte denominação: “PIS/COFINS SUSPENSÃO”. Intimamos a Interessada, através Termo de Intimação Fiscal nº 1.851/2022 (fls. 517-518), a comprovar e esclarecer tal lançamento. Em resposta, a Interessada informa o seguinte:*

*No que diz respeito ao Termo de Intimação Fiscal n. 1.851/2022 esclarece que, com relação aos Itens de Suspensão, são reclassificações de itens que foram lançados com Suspensão de PIS e COFINS indevidamente pois o fornecedor não aplicou a Suspensão na nota. Devido a este fator houve a reclassificação para apropriação de crédito.*

*Nas cópias dos documentos fiscais comprobatórios, apresentados às fls. 1.315 a 3.254, constam notas fiscais de saída, emitida por fornecedores com “CST 09 - Operação com Suspensão da Contribuição”, sua grande maioria constando observações como dos exemplos abaixo:*

*“SAÍDAS COM SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS, CONFORME DISPOSTO NA LEI No 10.865/2004, ART. 40 - ADE 67 DE 10/11/2010 (D.O.U. DE 30/11/2010)”*

*“SAÍDA COM SUSPENSÃO DO PIS/PASEP E DA COFINS | LEI No 108652004 ART 40 b ADE No 67 DE | 10 DE NOVEMBRO DE 2010”*

*Ou seja, a Interessada foi beneficiada com a aquisição de insumos com suspensão da contribuição sob égide do art. 40 da lei nº 10.865/2004, ou seja, aquisições sem o pagamento das contribuições por parte dos fornecedores, por se credenciar como empresa preponderantemente exportadora.*

(...)

*Os créditos glosados sob a rubrica DACON “02.Bens Utilizados como Insumos” pelas motivações “Glosa 1 - Não Comprovação das Despesas” e “Glosa 2 - Bens Adquiridos Sem o Pagamento das Contribuições” encontram-se relacionados no Anexo II ao presente Relatório de Diligência, perfazendo o seguinte total, por período de apuração:*

(...)

*Glosa 1 - “Não Comprovação das Despesas”*

*Intimamos a Interessada, através do Termo de Intimação Fiscal nº 1.730/2022 (fls. 500-508) e do Termo de Intimação Fiscal nº 1.851/2022 (fls. 517-518), a apresentar documentos comprobatórios do direito creditório, escriturados à rubrica DACON “03. Serviços Utilizados como Insumos”. Parte dos créditos foram devidamente comprovados, porém restaram aquisições em que a Interessada não logrou êxito. Assim sendo, também para aquisições de serviços utilizados como insumos, sob a mesma fundamentação acima (“Glosa 1 - Não Comprovação das Despesas”), foram realizadas glosas por não comprovação das aquisições/créditos escriturados, relacionados no Anexo IV ao presente Relatório de Diligência, perfazendo um total, por período de apuração:*

(...)

*Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a forma de Vapor Planilhas 04.Desp. Energia Elétrica*

*Glosa 1 - “Não Comprovação das Despesas”*

*Intimamos a Interessada, através do Termo de Intimação Fiscal nº 1.730/2022 (fls. 500-508), a apresentar documentos comprobatórios do direito creditório, escriturados à rubrica DACON “04.Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a forma de Vapor”. Parte dos créditos foram devidamente comprovados, porém restaram aquisições em que a Interessada não logrou êxito. Assim sendo, também para aquisições de energia elétrica, sob a mesma fundamentação acima (“Glosa 1 - Não Comprovação das Despesas”), foram realizadas glosas por não comprovação das aquisições/créditos escriturados,*

*relacionados no Anexo V ao presente Relatório de Diligência, perfazendo um total, por período de apuração:*

(...)

*Glosa 3 - “Frete na Aquisição de Bens Adquiridos Sem o Pagamento das Contribuições”*

*Intimamos a Interessada, através do Termo de Intimação Fiscal nº 1.730/2022 (fls. 500-508), a apresentar planilha eletrônica com informações sobre os fretes escriturados no Bloco D100 das EFD-Contribuições do período. Essas despesas com fretes foram escrituradas em DACON à rubrica “03. Serviços Utilizados como Insumos”. Em Atendimento, a Interessada apresentou a planilha Doc\_Comprobatórios009 (fl. 1300).*

*Foi verificado que a Interessada incluiu despesas de fretes na aquisição de bens que são utilizados como insumos dentro do processo produtivo, porém observa-se a inclusão de fretes na aquisição de bens em que não houve a incidência das contribuições, tais como: CAL VIRGEM, ACIDO FORMICO 85%, ACIDO SULFURICO 98%, ADUBOS, CALCARIO CALCITICO CACO3 > 90%, HIPOCLORITO DE SODIO, METANOL (CH3OH), SUPERFOSFATO SIMPLES GRANULADO, etc.*

(...)

*Assim, a priori, somente dariam direito a créditos da não-cumulatividade o frete na operação de venda suportado pelo vendedor.*

*No entanto, o Parecer Cosit nº 5, de 2018, prevê que os itens integrantes do custo do insumo, entre eles o frete na aquisição, geram créditos desde que o bem adquirido também gere esse direito, in verbis:*

(...)

*A Instrução Normativa RFB nº 1911, de 2019, em seu art. 167, permite esse creditamento, nos seguintes termos:*

(...)

*Como se denota dos dispositivos acima mencionados, o frete pago na aquisição de insumos, bens para revenda e ainda destinados ao imobilizado também gera direito a crédito, porém com as seguintes restrições:*

- 1) *desde que suportado pelo comprador e*
- 2) *o item adquirido gere o mesmo direito.*

*Assim sendo, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição, neste caso o frete, também não é permitido a apuração de créditos.*

*Os créditos glosados sob a rubrica DACON “03. Serviços Utilizados como Insumos” pela motivação “Glosa 3 - “Frete na Aquisição de Bens Adquiridos Sem o Pagamento das Contribuições” encontram-se relacionados no Anexo VI ao*

presente Relatório de Diligência, perfazendo o seguinte total, por período de apuração:

*Aquisições de Bens para Revenda*

*Glosa 4 - "Aquisição de Bens para Revenda"*

*Foi verificado que a Interessada apurou créditos da não cumulatividade em relação a bens adquiridos no mercado externo para revenda, escriturados nas Fichas 6B e 16B dos DACON referentes a cada período de apuração, tendo também os utilizado, na sua totalidade, para abater das contribuições devidas/mês. Ou seja, não obstante o tipo de crédito do PER que gerou a presente análise tratar-se de créditos de Cofins Não-Cumulativa – Exportação, a presente verificação faz-se necessária para a determinação dos valores a serem resarcidos/compensados.*

*Sobre esses créditos, intimamos a Interessada, através do Termo de Intimação Fiscal nº 1.730/2022 (fls. 500-508), a apresentar as seguintes informações quantos aos itens relacionados no Anexo III:*

- AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA - Informar descrição do bem com NCM, comprovante de pagamento (NF, fatura, recibo, etc). Em caso de importação, informar número da DI e comprovante de pagamento PIS/COFINS importação. Informar número das notas fiscais de revenda;

*Em resposta, a Interessada informou o seguinte:*

- **Aquisição de bens para revenda:** Trata-se de importação de bens que não foram revendidos, mas sim de bens destinados a manutenções diversas (Doc\_Comprobatorios003). A requerente não logrou êxito em levantar os comprovantes de pagamento;

*Ainda que a Interessada tivesse escriturado corretamente os presentes créditos, faz-se necessária sua glosa tanto pelo motivo Glosa 1 - "Não Comprovação das Despesas", uma vez que não consegue comprová-las, assim como pelo motivo Glosa 2 - "Bens Adquiridos Sem o Pagamento das Contribuições", uma vez que também não demonstra o pagamento das respectivas contribuições à importação.*

*Os créditos glosados sob a rubrica DACON “01. Bens para Revenda” pelas motivações acima descritas, registrados nas fichas 06B e 16B, encontram-se relacionados no Anexo VII ao presente Relatório de Diligência, perfazendo o seguinte total, por período de apuração:*

*(...)*

**IX - DA CONSOLIDAÇÃO DOS CRÉDITOS APURADOS**

*No Anexo VIII, foram totalizadas as glosas efetivadas mês a mês.*

*Com base nos dados de receitas informadas em DACON e os ajustes efetuados no tópico VI - DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA/MÊS, novo rateio proporcional foi calculado e descrito no tópico VII – ANÁLISE DAS RECEITAS E FATOR DE RATEIO, utilizado*

para o cálculo dos créditos divididos em relação a Receita Bruta Não-Cumulativa - Tributada no Mercado Interno, Receita Bruta Não-Cumulativa – Exportação e Receita Bruta Não-Cumulativa – Não Tributada no Mercado Interno, demonstrados no Anexo IX, conforme resumo abaixo:

PA	Créditos Confirmados		
	Vinculado a Receita Tributada no Mercado Interno	Vinculado a Receita Não Tributada no Mercado Interno	Vinculado a Receita de Exportação
jan/12	500.536,41	18.878,94	6.618.168,47
fev/12	630.728,29	7.527,87	7.415.288,94
mar/12	724.074,73	6.856,28	8.665.071,16

#### X – DO CÁLCULO DAS DEDUÇÕES DOS CRÉDITOS

Como demonstrado no tópico VI - DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA/MÊS, o contribuinte tem valores de contribuição não-cumulativa a deduzir dos créditos. Como foram realizadas glosas nos créditos escriturados conforme já descrito, os valores a deduzir dos créditos para quitação das contribuições também mereceu ajustes, conforme demonstrado no Anexo X, calculando, por fim o saldo passível de resarcimento/Compensação.

#### XI - SALDO CREDOR DISPONÍVEL PARA RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO

Neste ponto, considerando o exposto até o presente momento, torna-se possível para esta Auditoria manifestar-se conclusivamente em relação aos Pedidos de Ressarcimento de Saldo Credor da COFINS Não-Cumulativas. Assim, vejamos:

Mês Apuração do Crédito	01/2012	02/2012	03/2012	1º Trim/2012
<b>Tipo de Tributo</b>	Cofins Não-Cumulativa - Exportação			
<b>Número do PER</b>	09122.20793.211212.1.5.09-0087			
<b>Número de Processo Atribuído</b>	10880.945017/2012-14			
<b>Crédito da Contribuição para o PIS/Pasep Exportação (R\$)</b>	6.618.168,47	7.415.288,94	8.665.071,16	22.698.528,57
<b>Parcela do Crédito Utilizada para Deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep (R\$)</b>	6.028.806,49	0,00	0,00	6.028.806,49
<b>Total do Crédito a ser Ressarcido/Compensado (R\$)</b>	<b>589.361,98</b>	<b>7.415.288,94</b>	<b>8.665.071,16</b>	<b>16.669.722,08</b>

#### XII – DAS COMPENSAÇÕES

Em atendimento ao item (ii) da Resolução nº 3401-001.506 da 4a Câmara/1a Turma Ordinária do CARF, sessão de 27/09/2018, realizamos o levantamento das compensações efetuadas com demonstração do crédito feito através do PER 09122.20793.211212.1.5.09-0087, motivo do presente processo, relacionadas no Anexo I.

O PER 09122.20793.211212.1.5.09-0087 solicita um crédito relativo a Cofins Não-Cumulativa – Exportação no valor de R\$ 20.764.171,47, sendo que esse valor foi utilizado integralmente em compensações. Em função dos ajustes propostos no presente Relatório de Diligência, o valor reconhecido passível de

ressarcimento/compensação é de R\$16.669.722,08. Assim sendo, uma vez que o saldo é insuficiente para compensação de todas as DCOMP, as homologações serão feitas levando-se em consideração a ordem dos débitos proposta pelo próprio contribuinte quando do envio das mesmas, até o limite do direito creditório reconhecido, relacionados no Anexo XI.

#### **IV – DA ALEGAÇÃO DE NECESSIDADE DE LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO PARA EXIGÊNCIA DE PIS/COFINS**

O recorrente se insurge contra as conclusões da diligência fiscal sobre a apuração incorreta dos débitos das contribuições pelas seguintes razões, conforme sua “manifestação ao relatório de diligência fiscal”, às fls. 3376/3385:

##### **3.2. Necessária lavratura de auto de infração para exigência de PIS/COFINS**

*Conforme se verifica do tópico “VI – Da contribuição devida/mês”, o AFRFB presumiu que as saídas relacionadas no Anexo IV ao TIPF n. 1730 deveriam ser reclassificadas de CST 07 – Operação Isenta da Contribuição para CST 01 – Operação Tributável a Alíquota Base, sob o fundamento de que a requerente não logrou comprovar documentalmente as operações em comento.*

*Diante da reclassificação realizada pelo AFRFB, as receitas tributáveis no período de apuração de março de 2012 foram majoradas em R\$ 140.851,80, ensejando a incidência das contribuições ao PIS e da COFINS pelas alíquotas não-cumulativas.*

(...)

*Veja-se, portanto, que o AFRFB, em sede de diligência em processo envolvendo despacho decisório procedeu à verdadeira constituição de crédito tributário.*

*Ocorre que os arts. 142, 144 e 149, do Código Tributário Nacional (“CTN”) prescrevem que o crédito tributário deve ser constituído por meio de lançamento fiscal, isto é, auto de infração, não despacho decisório ou em procedimento de avaliação do direito creditório em sede de diligência já no âmbito do CARF.*

*Assim, não poderia a fiscalização modificar a base de cálculo das contribuições, pois, ainda que se entenda que a requerente deixou de nela considerar as supostas receitas, tal equívoco não poderia ser corrigido em sede de declarações de compensação, tampouco ao arrepião do prazo decadencial, há muito verificado no presente caso, tanto pelo art. 150, parágrafo 4º, quanto pelo art. 173, inciso I, ambos do CTN.*

**Sem razão o contribuinte.** Com efeito, o PIS e a COFINS a serem recolhidos no regime não-cumulativo são aqueles obtidos dos saldos calculados pelo contribuinte em cada período de apuração: o contribuinte calcula seus débitos e créditos e desconta, dos débitos calculados, os créditos respectivos. Se deste cálculo resultar saldo credor, poderá transferir este saldo para o período seguinte, ou pedir ressarcimento, em espécie ou mediante compensação

com outros tributos, a depender do caso; se resultar saldo devedor, deverá proceder ao recolhimento deste aos cofres públicos.

É o que estabelecem as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

*Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).*

(...)

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

(...)

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:*

(...)

*§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

(...)

Nesse mesmo sentido, a IN RFB nº 900/08, vigente à época dos fatos:

### SEÇÃO III

#### DO RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

*Art. 27. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente após o encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:*

(...)

*Art. 28. O pedido de ressarcimento a que se refere o art. 27 será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.*

*§ 1º O pedido de ressarcimento dos créditos acumulados na forma do inciso II do caput e do § 3º do art. 27, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do 1º (primeiro) trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser efetuado a partir de 19 de maio de 2005.*

**§ 2º Cada pedido de ressarcimento deverá:**

*I – referir-se a um único trimestre-calendário; e*

**II – ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário, líquido das utilizações por desconto ou compensação.**

Ora, de imediato se observa que, para a correta análise dos pedidos de restituição/ressarcimento/compensação, devem ser auditados não apenas os créditos apresentados, mas também os débitos apurados; a alteração em qualquer destes elementos irá influenciar no resultado do saldo do trimestre, seja ele credor ou devedor. Somente após a obtenção do saldo correto, será possível mensurar se houve realmente valores pagos pelo contribuinte de forma indevida ou a maior que o devido, bem como quantificá-los.

A Autoridade Tributária, a partir do quanto determinado na Resolução deste CARF, realizou procedimento fiscal para apurar se o contribuinte realmente possui algum valor a ser ressarcido, bem como para quantificar esse eventual direito creditório. Portanto, entendo correto o procedimento realizado pela Autoridade Fazendária ao quantificar não apenas os créditos do contribuinte, mas também os seus débitos, para, ao final, apurar o saldo do período.

Em relação ao argumento apresentado pela defesa de que o lançamento de ofício era imprescindível, pois seria necessário constituir o crédito tributário, devo destacar que a matéria já se encontra pacificada na instância administrativa, nos termos da Súmula Vinculante CARF nº 159:

*Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020)*

O lançamento de ofício mencionado pelo recorrente somente seria necessário caso o resultado do procedimento fiscal desenvolvido pelo Auditor-Fiscal indicasse que o contribuinte, ao invés de ter saldos credores, tivesse saldos devedores. O aumento dos débitos, enquanto estiverem apenas consumindo os créditos por dedução na escrita fiscal, não devem ser objeto de lançamento; contudo, caso ultrapassem os créditos e surjam saldos devedores, o Auditor-Fiscal deverá constituir este crédito tributário, a fim de que possa ser cobrado do contribuinte.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

**V – DA APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS REFERENTES AO FRETE INDEPENDENTEMENTE DA TRIBUTAÇÃO DO INSUMO**

O recorrente se insurge contra as conclusões da diligência fiscal sobre a glosa de fretes relativos a produtos adquiridos sem a incidência das contribuições pelas seguintes razões, conforme sua “manifestação ao relatório de diligência fiscal”:

*De acordo com o AFRFB, parte dos fretes não seriam passíveis de creditamento sob o entendimento de que estariam vinculados à “aquisição de bens em que não houve a incidência das contribuições” de modo que, “se não for permitido o*

*creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes do seu custo de aquisição, neste caso o frete, também não é permitido a apuração de créditos".*

*No entanto, a conclusão do AFRFB não merece prosperar, já que o frete, por si só, configura insumo – essencial e relevante para o transporte de bens utilizados na produção –, não havendo que se cogitar da relação de acessório x principal.*

*De fato, se o bem adquirido representar ou não insumo creditável, mas o frete incorrido pelo adquirente, ele em si, não esbarrar nas vedações contidas nos incisos I e II do parágrafo 2º do art. 3º das Leis n. 10637 e n. 10833, a pessoa jurídica estará autorizada a apropriar o crédito sobre o frete incorrido na aquisição do insumo.*

A questão sobre o conceito de insumos para fins de creditamento no regime não-cumulativo do PIS e da COFINS foi decidida no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia e afetado para julgamento sob o rito dos Recursos Repetitivos.

Tratava-se de um caso concreto de empresa do ramo alimentício que pleiteava o creditamento sobre os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando: água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões.

O STJ, após definir, em abstrato, como deveria ser aferido o conceito de insumo, aplicou a tese jurídica ao caso concreto em julgamento, determinando o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI), excluindo a possibilidade de creditamento do frete, nos termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

#### EMENTA

(...)

1. *Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do PIS e da Cofins na sistemática não cumulativa.*

(...)

4. *São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto*

ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

**5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente:** gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" (“Despesas Gerais Comerciais”) não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

Em outro trecho do REsp nº 1.221.170/PR, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, à pág. 144, esclarece o resultado do julgamento:

*Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.*

**Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões.

Ou seja, no próprio REsp nº 1.221.170/PR, **foi decidido que ficam de fora gastos com fretes**, salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

**No caso do frete nas aquisições de insumos, considerado de forma isolada (autônoma),** não gera créditos de PIS e de Cofins, pois é dispêndio realizado antes de iniciada qualquer etapa do processo produtivo do adquirente. Os insumos são transportados do fornecedor ao adquirente, que os recebe, armazena, e, em determinado momento, os encaminha para o setor de produção, onde se iniciará o seu processamento.

Vejamos o que consta no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

Observe-se que a lei concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete na operação de venda, mas silencia em relação ao frete na operação de compra/aquisição, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido, como já decidido expressamente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Se assim não fosse, teria sido desnecessário ressalvar que o frete que poderia gerar crédito seria aquele referente a operações de venda, bastando ao inciso IX conter o texto “armazenagem de mercadoria e frete”, e não “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”. Como é de amplo conhecimento, é regra de Hermenêutica que “a lei não usa palavras ou expressões inúteis”.

Da mesma forma, sabe-se que o direito utiliza, na interpretação das leis, a máxima “o que a lei não incluiu é porque deseja excluir, não devendo o intérprete incluí-la”, ou *inclusio unius alterius exclusio*. Se a lei não incluiu o frete de compra dentre os itens geradores de crédito, é porque deseja excluí-lo.

Contudo, tendo em vista que, nos termos do art. 289 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), o custo do frete integra o custo de aquisição dos insumos, admite-se que este dispêndio, de forma indireta, como um componente do custo dos insumos, possa gerar crédito.

*Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).*

*§ 1º 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).*

*§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.*

*§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.*

Deste contexto advém uma importante consequência: o crédito gerado pelo frete na aquisição de insumos não é obtido com o puro e simples registro, na escrituração fiscal, do PIS e da Cofins incidentes sobre a operação de transporte. Este valor, como demonstrado, não consta do rol de operações elencados no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como passíveis de gerar crédito.

O procedimento que o contribuinte deve realizar é acrescer o custo deste frete ao custo do seu insumo, como lhe permite o já citado art. 289 do Decreto nº 3.000/99, e sobre a valor total da aquisição fazer incidir a alíquota do PIS e da Cofins.

Esta diferença na forma de apuração do crédito é de extrema relevância, tendo em vista casos em que **(i)** a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos pode ter sido reduzida (por exemplo, nas hipóteses de crédito presumido agroindustrial), nos quais o valor do crédito apurado será inferior àquele que incidiu sobre o frete; **(ii)** os insumos **(ii.1)** são tributados pelas contribuições à alíquota zero; **(ii.2)** são NT – não-tributados; **(ii.3)** são isentos; **(ii.4)** estão com a tributação suspensa; e **(ii.5)** estão sujeitos ao regime monofásico, **e (iii)** o insumo transportado gera crédito que não é resarcível, somente podendo ser utilizado para dedução na escrita fiscal, hipóteses nas quais a operação de aquisição não irá gerar crédito resarcível, seja sobre o insumo, seja sobre o frete respectivo.

**Neste sentido entendeu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.632.310/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Publicação em 15/12/2016:**

2. **Caso em que pretende a empresa** - distribuidora/varejista de combustíveis, contribuinte de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos submetidos à alíquota zero pelas receitas auferidas na venda de combustíveis, **creditar-se pelo valor do frete pago na aquisição dos combustíveis** junto às empresas produtoras/importadoras dos mesmos, ou empresas distribuidoras/varejistas antecedentes na cadeia, estando as empresas produtoras/importadoras sujeitas a uma alíquota maior dos referidos tributos (tributação monofásica) e as demais à alíquota zero.

3. Com efeito, à luz do princípio da não cumulatividade, **e considerando que o frete (transporte) integra o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda** (regra estabelecida pelo art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99), **o creditamento pelo frete pago na aquisição (entrada) somente faz sentido para a segunda empresa na cadeia se esse mesmo frete, como receita, foi tributado por ocasião da exação paga pela primeira empresa na cadeia** (receita da primeira empresa) quando vendeu a mercadoria (saída) e será novamente tributado na segunda empresa da cadeia como receita sua quando esta revender a mercadoria (nova saída). Assim, com a entrega do creditamento, o frete sofrerá a exação somente uma única vez na cadeia, tornando a tributação outrora cumulativa em não cumulativa.

(...)

6. Desse modo, **se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica**, conforme o reconhecido pela lei e jurisprudência, **certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum**, visto que, como já mencionamos, o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime.

7. **Se o frete, por força de lei** (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) **é componente do custo de aquisição**, via de regra, no regime de tributação não-cumulativa, **o frete pago pelo revendedor na**

aquisição (entrada) da mercadoria para a revenda gera sempre créditos para o adquirente, não pelo art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003, mas pelo art. 3º, I, primeira parte, da mesma Lei n. 10.833/2003. Aí, data vénia, o equívoco e incoerência do precedente REsp. n. 1.215.773-RS com os demais precedentes desta Casa, pois além de pretender criar um tipo de creditamento que já existia o estendeu para situações dentro do regime de substituição tributária e tributação monofásica sem analisar a coerência do crédito que criou com esses mesmos regimes.

8. O citado REsp. n. 1.215.773-RS não se aplica ao caso concreto. Isto porque, além de o precedente não ter examinado expressamente a questão referente aos casos de substituição tributária e tributação monofásica como a do presente processo (a situação do precedente foi a de substituição tributária mas sequer houve exame expresso disso, o que, data vénia, explica o equívoco da posição adotada), a parte final do art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003 evidencia que o creditamento pelo frete na operação de venda somente é permitido para os casos dos incisos I e II do mesmo art. 3º, da Lei n. 10.833/2003, casos estes que excepcionam justamente a situação da contribuinte já que prevista no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.833/2003 (situações de monofasia).

Trago precedente do Tribunal Regional Federal da 4<sup>a</sup> Região:

i) Apelação Cível nº 5002035-71.2021.4.04.7206/SC, Relator DESEMBARGADOR FEDERAL RÔMULO PIZZOLATTI, Data da Decisão: 13/09/2022:

É de se observar, contudo, que a orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, ao interpretar o inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 (que permite a dedução de créditos de PIS e COFINS calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos), não pode ser aplicada desconsiderando-se as demais disposições da legislação de regência, muito menos aquelas normas previstas nas próprias Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que veiculam hipóteses em que é vedada a dedução de crédito.

Pois bem. No caso em exame, a impetrante é comerciante varejista de combustíveis para veículos automotores (cf. cláusula quinta do seu ato constitutivo, evento nº 1, "ANEXOSPET2"). Por outro lado, pretende o reconhecimento do direito de deduzir créditos, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS (Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, art. 3º), dos valores que paga pelo transporte (frete), desde a refinaria ou distribuidora até os seus estabelecimentos, dos combustíveis que adquire para revenda, os quais estão sujeitos à alíquota zero das contribuições (art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, na redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000, e alterações posteriores).

Contudo, razão não assiste à impetrante, como bem demonstrou o juiz da causa.

É que o art. 3º, IX, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permite a dedução de créditos do "frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II,

(...)" Porém, no caso da operação de compra de mercadoria para revenda, o frete não constitui uma nova hipótese de dedução de créditos, mas o seu valor compõe o valor da aquisição dos bens adquiridos para revenda, que serve como base de cálculo dos créditos (custo de aquisição).

Ora, nesse caso, não pode a impetrante, como pretende, deduzir os créditos de PIS e COFINS, por expressa vedação do art. 3º, §2º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, in verbis:

(...)

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:** (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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

Acresce que, no julgado invocado pela impetrante (REsp 1215773/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 22/08/2012), o Superior Tribunal de Justiça reconheceu o direito da contribuinte concessionária de veículos deduzir crédito de PIS e COFINS do valor pago pelo frete dos veículos adquiridos da fabricante para revenda, o que não se relaciona ao caso dos autos, que diz respeito ao frete pago por comerciante varejista de combustíveis. Por outro lado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já analisou caso idêntico ao presente, ocasião na qual assentou que, "se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica, conforme o reconhecido pela lei e jurisprudência, certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum, visto que (...) o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime". Confira-se:

(...)

Enfim, cabe sinalar que pouco importa a alegação da impetrante de que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em casos envolvendo terceiros estranhos a esta demanda, reconheceu o direito à dedução de crédito de PIS e COFINS dos valores despendidos pelo comerciante varejista com o transporte dos combustíveis. Apenas importa, no presente caso, que a autoridade impetrada expressamente se opôs, nos autos, à tese e à pretensão da impetrante. Na verdade, se a impetrante pudesse efetivamente obter na esfera administrativa o

reconhecimento do direito aqui postulado, por amparado em decisões do CARF, ela nem sequer precisaria agora buscar socorro no Poder Judiciário.

Dessarte, agiu com acerto o juiz da causa ao denegar o mandado de segurança.

Ante o exposto, voto por negar provimento à apelação.

**ii) Apelação Cível nº 5003596-58.2019.4.03.6130/SP, Relator DESEMBARGADOR FEDERAL LUIS ANTONIO JOHONSOM DI SALVO, Data do Julgamento 27/09/2022:**

**E M E N T A**

**EMBARGOS DECLARATÓRIOS. OMISSÃO CONFIGURADA, AFASTANDO PENALIDADE ENTÃO IMPOSTA. TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. CRÉDITOS ORIUNDOS DO CUSTO DESTACADO DO FRETE DE PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO. ART. 03º, IX, E ART. 15, II, DA LEI 10.833/03. VINCULAÇÃO AOS INCISOS I E II DO ART. 03º. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. RECURSO PROVIDO PARA CORRIGIR OMISSÃO, FICANDO MANTIDA A IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO.**

1. A causa tem por objeto o cancelamento de auto de infração lavrado com base na impossibilidade de a autora apurar créditos de PIS/COFINS derivados do custo de frete destacado e por ela suportado na revenda de produtos sujeitos ao regime monofásico das contribuições. A causa foi solucionada em segunda instância tomando por escopo somente a impossibilidade do creditamento no regime econômico sujeito à monofasia, sem esmiuçar o quanto disposto no art. 03º, IX, da Lei 10.833/03, omissão que enseja a necessidade de reanálise da causa. Portanto, acolhem-se os embargos declaratórios para permitir nova apreciação colegiada, afastando-se, de pronto, a multa imposta com base no art. 1.026, § 2º, do CPC/15, existente ponto omissio quando da oposição dos embargos declaratórios que ensejaram a penalidade.

(...)

**4. A autora defende que a assunção de créditos de PIS/COFINS pelo custo destacado do frete por ela suportado na revenda de mercadorias sujeitas ao regime monofásico diferem da assunção quanto ao custo de aquisição destas mercadorias, permitindo-se o creditamento por força do art. 03º, IX, e do art. 15, II, da Lei 10.833/03.**

5. Notadamente, **como destacado pelo próprio STJ no tema 1.093, o regime monofásico não impede por completo o creditamento pelo contribuinte intermediário, dado que o regime é vinculado aos bens identificados em lei instituidora, e não à pessoa jurídica integrante da cadeia econômica. Ou seja, adquirindo produtos sujeitos ao regime plurifásico, tem aquele intermediário o direito de crédito. Em interpretação mais ampla, conclui-se que custos autonônomos daqueles bens sujeitos à monofasia, caso existente hipótese legal**

permitindo, geram àquele que os suporta o direito de crédito, desde que ele mesmo sofra a exação tributária das contribuições.

6. A norma legal expressamente vincula o custo do frete na operação de venda às situações de crédito elencadas nos incisos I (bens adquiridos para revenda) e II (bens e serviços, utilizados como insumo) do aludido art. 3º. Ou seja, não há autonomia na hipótese de creditamento, ficando a possibilidade vinculada à hipótese de creditamento dos próprios bens objeto do frete suportado pelo vendedor. Do contrário, seria inócuas a menção aos dois dispositivos. Precedentes.

7. Não parece ser a exegese legal considerar o custo do frete elemento autônomo da operação em que está inserido – no caso, envolvendo bens ou serviços sujeitos à incidência monofásica do PIS/COFINS -. A expressa menção aos incisos I e II denota que os custos do frete pelo vendedor somente serão considerados para fins de creditamento do PIS/COFINS quando a operação ou a cadeia em que estão inseridos não estiverem submetidos ao regime concentrado das contribuições, respeitando as vedações contidas nos dois incisos e a própria lógica do sistema.

8. A questão da inserção não está restrita ao destaque do custo em nota fiscal, permitindo considerar o custo autônomo nesta hipótese. O custo do transporte deve ser considerado no contexto tributário da operação, em sendo aquele custo exigido para a assunção de uma receita (com a revenda da mercadoria) que será ou não submetida a recolhimento do PIS/COFINS. Em não o sendo, não se admite o creditamento.

9. Adquirindo o intermediário bens sujeitos à incidência monofásica do PIS/COFINS, concentrada a tributação no fabricante, não terá direito a se creditar do custo do frete na revenda daqueles bens cuja receita não será submetida às contribuições, harmonizando-se o art. 3º, IX, e I e suas alíneas da Lei 10.833/03. Consequentemente, não se tem verificado o direito de crédito pleiteado pela autora.

Nesse mesmo sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais ao julgar Recurso Especial, conforme Acórdão nº 9303-005.156, Sessão de 17/05/2017:

*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 como veremos mais a frente não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.*

(...)

*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.**

Neste sentido destaco alguns trechos do voto vencido do acórdão recorrido, os quais espelham bem o meu entendimento a respeito do assunto:

(...)

Conforme já registrado alhures, repita-se, **sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS)** referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, **somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo**, salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS), **somente em duas situações é possível creditar-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS:**

**1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo** previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;

**2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.**

**Se o frete pago pelo adquirente** (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) **compõe o valor do custo de aquisição do insumo** e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do frete se agrega ao custo de aquisição do insumo. **Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de aquisição do insumo a alíquota prevista** no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). É o que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos:

(...)

**Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por determinação legal** contida no art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).

(...)

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço. Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compondo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução.

Posteriormente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reiterou sua jurisprudência, conforme os seguintes precedentes:

**a) Acórdão nº 9303-006.871, Sessão de 12/06/2018:**

Mérito

Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, entendo que a legislação que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins trouxe uma espécie de numerus clausus em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso.

(...)

O gasto que a empresa considerou passível de ser agregado ao custo do insumo empregado em seu processo produtivo está identificado na decisão recorrida, tal como já foi explicitado no preâmbulo do vertente acórdão, como transporte, por “tubovias”, do porto até a fábrica.

(...)

Ou seja, não é difícil perceber que o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está, sem dúvida, compreendido no custo de aquisição desses insumos.

Levando-se em conta os critérios contábeis aceitos e a própria legislação tributária aplicável, tomando por base as informações disponíveis nos autos, não vejo razão para que esse dispêndio com o pagamento de serviços prestados por terceiros para o transporte até a fábrica, por Tubovia, de insumos importados e efetivamente empregados no processo produtivo da indústria, seja desconsiderado para efeito de apuração do custo de aquisição desses insumos.

Assim, uma vez que essa instância recursal tenha por competência dirimir dúvidas acerca da correta interpretação da legislação tributária, entendo que a decisão deve ser pelo reconhecimento do direito à agregação de gastos da natureza dos que aqui se trata ao custo final de aquisição dos insumos empregados no processo produtivo da empresa.

Isto posto, necessário, contudo, destacar uma questão que parece ter passado à margem da decisão recorrida.

Conforme a própria recorrente já afirmava em sede de manifestação de inconformidade (e-folhas 43 e segs), o produto importado é contemplado por benefício fiscal que reduziu a zero a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins. Observe-se.

(...)

Ora, como é de sabença, os insumos que não são onerados pelas Contribuições não dão direito ao crédito no sistema de apuração não cumulativo instituído pelas Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Como pretendo ter deixado claro até aqui, o que se debate nos autos não é se os gastos com transporte, por Tubovia, da matéria-prima importada até as dependências da empresa trata-se ou não de um insumo aplicado no processo produtivo de fabricação de adubos e fertilizantes, mas se esses dispêndios podem ser agregados ao custo de aquisição do ácido sulfúrico e do ácido fosfórico (e outros quaisquer que sejam pelo mesmo meio de transporte conduzidos), esses, sim, insumos utilizados na fabricação do produto final. Como se viu, a priori, com base nas informações disponíveis, podem, contudo, no caso concreto, essa decisão, de cunho eminentemente jurídico, não tem qualquer repercussão na solução da lide, pois os valores correspondentes terminam por ser acrescidos ao custo de um insumo que não dá direito ao crédito.

**b) Acórdão nº 9303-009.678, Sessão de 16/10/2019**

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.

(...)

**2 - FRETE DE PRODUTOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO**

Tal mérito, em relação ao mesmo contribuinte, já foi objeto de análise desta E. Turma. Assim, valho-me do voto do i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no Acórdão 9303-008.061, julgado em 20/02/2019, vazados nos seguintes termos:

*Recurso especial do contribuinte Direito ao crédito sobre fretes no transporte de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições.*

*Estão englobados neste item, os seguintes sub itens do recurso especial do contribuinte:*

*2.1 Glosa de fretes nas compras de bens para revenda de pessoas físicas.*

*Como resta claro, pelo próprio título, esse assunto engloba os serviços de fretes utilizados na aquisição de bens para revenda. Nesse caso, aplica-se o mesmo raciocínio do item 1 da análise de frete. Esclareça-se que a apropriação de créditos, da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, nas aquisições de bens para revenda, se dá não em razão do conceito de insumos, inc. II do art. 3º das Leis, tanto discutido, mas com base no inc. I do mesmo art. 3º, também acima transcrito. Assim, o valor do frete é adicionado ao custo do bem para revenda e só dará direito ao crédito se o próprio bem adquirido para revenda der esse direito. Como se trata de bens adquiridos de pessoas físicas, não é possível esse creditamento.*

**c) Acórdão nº 9303-009.754, Sessão de 11/11/2019**

**CUSTOS. FRETES. AQUISIÇÕES. INSUMOS DESONERADOS (ALÍQUOTA ZERO/SUSPENSÃO). CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

*O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos tributados à alíquota zero e/ou com suspensão da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para o PIS e COFINS.*

Igualmente nesse sentido tem decidido as turmas ordinárias deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme os seguintes precedentes:

**a) Acórdão nº 3003-000.101, Sessão de 23/01/2019:**

*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.*

*(...)*

*Na atividade comercial, compra e revenda de mercadorias, e na atividade industrial, fabricação de produtos para venda, as despesas com fretes nas aquisições das mercadorias vendidas e dos insumos (matéria-prima, embalagem e produtos intermediários), quando suportadas pelo adquirente, integram o custo de suas vendas e o custo industrial de produção, nos termos do art. 13, caput, § 1º, "a", do Decreto-lei nº 1.598/1977, assim dispondo:*

*(...)*

*Portanto da análise da legislação, verifica-se 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.

**b) Acórdão nº 3302-004.329, Sessão de 25/05/2017**

FRETE PROPORCIONAL ÀS VENDAS COM SUSPENSÃO. GLOSA RELATIVA À OPERAÇÃO DE VENDA RESTABELECIDA. GLOSA DO CRÉDITO CALCULADO SOBRE O FRETE PROPORCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

Por ser diretamente dependente da manutenção da glosa do crédito calculado sobre o valor proporcional da aquisição do produto com crédito (operação tributada), a improcedência desta implica reconhecimento improcedência também da glosa do crédito calculado sobre o valor do frete proporcional a venda com suspensão também deve cancelada.

(...)

2.3.2.3 Da glosa vinculada às aquisições de pessoas físicas de bens para revenda.

Segundo a fiscalização, se não há direito a créditos nas aquisições de mercadorias para revenda, feitas de produtor pessoa física, logo não havia que se falar em créditos relativos aos fretes vinculado a essas aquisições, visto que os mesmos constituem-se em parte do custo de aquisição das mercadorias compradas.

A fiscalização procedeu com acerto. Os bens adquiridos para revenda de pessoas físicas não asseguram direito ao crédito da Cofins, segundo determina o art. 3º, § 3º, I, da Lei 10.833/2003, a seguir transcrito:

(...)

Se os gastos com frete vinculados ao transporte de bens adquiridos para revenda admitem apropriação de crédito somente sob forma de custos agregados aos referidos bens, conforme anteriormente demonstrado, como não há direito a apropriação de crédito sobre aquisição de produtos adquiridos para revenda de pessoas físicas, por conseguinte, também não existe permissão para dedução de créditos sobre os gastos de frete com transporte de tais bens.

(...)

2.3.4.1 Da glosa vinculada às operações com alíquota zero.

De com o Relatório de Auditoria Fiscal, neste subitem foram glosados créditos calculados sobre o valor dos fretes vinculados a notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero, objeto da glosa relatada no subitem 4.1 do citado Relatório da Auditoria Fiscal e analisado no subitem 2.1 deste voto.

*A decisão referente à presente glosa, inequivocamente, depende do resultado da decisão prolatada em relação à glosa anterior. Dessa forma, como a glosa do crédito calculado sobre valor da aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero foi integralmente mantida, consequentemente, a presente glosa deve ter o mesmo desfecho.*

(...)

*Nos itens precedentes, restou demonstrado que, se o custo de aquisição do bem revendido ou utilizado como insumo de produção não origina crédito, consequentemente, o gasto com frete a ele associado também não o gera, pois, segundo o entendimento aqui esposado, nestas operações o que possibilita a apropriação do crédito é a inclusão do valor ao custo da mercadoria adquirida ou ao custo do insumo adquirido, conforme a natureza da operação de aquisição, e não o valor do custo/despesa com frete em si. Para o frete na operação de compra, isoladamente considerado, não há previsão legal de apropriação de crédito.*

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

## **VI - DISPOSITIVO**

Pelo exposto, voto por acolher a preliminar de inexistência de concomitância entre as instâncias administrativa e judicial e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o crédito do contribuinte até o limite apurado em diligência fiscal, e homologar as compensações até o limite do direito creditório reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

## **VOTO VENCEDOR**

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Redatora designada.

Na sessão de julgamento, este Colegiado, por maioria dos votos, divergiu do ilustre Conselheiro Relator especificamente a respeito da apropriação dos créditos referentes ao frete independentemente da tributação do insumo. Naquela oportunidade, fui designada para redigir o voto vencedor.

Em síntese, entendeu o ilustre Relator que o gasto com frete, por integrar o custo de aquisição dos insumos, poderia gerar crédito de PIS e de Cofins, apenas de forma indireta, isto é, como um componente do custo dos insumos. Isso porque, o fato de a legislação não ter incluído o frete de compra dentre os itens geradores de crédito, deveria ser lida como uma vontade do legislador de excluí-lo. Ademais, por ser dispêndio realizado antes de iniciada qualquer etapa do

processo produtivo do adquirente, o frete não poderia ser considerado de forma isolada (autônoma), para fins de creditamento de PIS e de Cofins.

Este Colegiado, no entanto, por maioria, divergiu desse entendimento, por concluir que inexiste na legislação qualquer restrição ao direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete).

É que, o artigo 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que garante o direito ao crédito em relação às hipóteses nele indicadas, estabelece expressamente em seu §2º, as hipóteses de vedação ao seu aproveitamento.

No que tange especificamente ao caso dos autos, verifica-se que o inciso II, do referido parágrafo, faz referência apenas ao aproveitamento de créditos decorrente da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições:

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; e

Assim, não havendo dúvida de que a limitação ao direito creditório expressa no referido dispositivo se refere tão somente aos bens/serviços não tributados ou sujeitos à alíquota zero e inexistindo na legislação qualquer vinculação entre o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) e a tributação do bem transportado, não haveria que se falar em vontade do legislador de excluir tais dispêndios das hipóteses de creditamento.

Os serviços de transporte utilizados na aquisição de insumos, apesar de integrarem o custo de aquisição dos bens adquiridos, possuem natureza autônoma e tratamento tributário independente da carga transportada (isto é, se sujeitam à incidência de tais contribuições), sendo, portanto, possível o desconto de créditos dada a sua essencialidade ao processo produtivo, nos termos do inciso II, do artigo 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que sejam também revertidas as glosas relativas aos gastos, devidamente comprovados, com fretes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero.

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrgiues Lara