



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.723174/2014-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3001-002.474 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 09 de abril de 2024
Recorrente SEMENTES GUERRA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. APURAÇÃO DE CRÉDITO SOBRE O GASTO COM FRETE SUJEITO AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

O inciso I do caput do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 garante o direito ao crédito da contribuição para o PIS e da COFINS sobre os valores dos bens adquiridos para revenda. Todavia, o inciso II do § 2º do mesmo artigo veda expressamente a apropriação desses créditos quando tais bens não estiverem sujeitos ao pagamento da contribuição. Tal vedação, contudo, não se estende ao serviço de transporte dos bens, quando o frete estiver sujeito ao pagamento da contribuição para o PIS e da COFINS e tiver sido pago pelo comprador. Logo, ainda que o frete integre o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), se os regimes de incidência forem distintos (bem com alíquota zero e frete sujeito ao pagamento das contribuições), permanece o direito ao crédito referente à parte do dispêndio sujeita ao pagamento do PIS e da COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO.

Dada a correlação entre as normas que regem estas contribuições, aplicam-se, *mutatis mutandis*, para a contribuição para o PIS/Pasep as mesmas ementas e conclusões concernentes à COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Junior (suplente convocado(a)), Bruno Minoru Takii, Francisca Elizabeth Barreto, Laura Baptista Borges, Wilson Antônio de Souza Côrrea, João José Schini Norbiato (Presidente).

Relatório

Por economia processual e, sobretudo, por bem sintetizar os eventos processuais até a apresentação da impugnação, reproduzo a seguir o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE):

Trata-se de procedimento especificado no **Relatório Fiscal de fls. 362/367**, relacionado ao **PIS e à COFINS** do período compreendido entre **01/01/2011 e 31/12/2011**, por meio do qual foram analisados os **Pedidos de Ressarcimento (PER)** e as **Declarações de Compensação (DCOMP)** a eles relacionadas, tudo conforme evidenciado na planilha abaixo apresentada:

Processo	Tributo	PA	Número	VI Pedido
10935-903322/2013-48	Cofins Não-Cum. Exp	01/01/11 a 31/03/11	12853.24176.180313 1 109-7236	30.985,65
10935-903323/2013-92	PIS Não-Cum. Exp	01/01/11 a 31/03/11	42879.41023.180313 1.1.08-1780	6.727,15
10935-901621/2014-29	Cofins Não-Cum. Exp	01/04/11 a 30/06/11	41422.13109.280314.1.1.09-5663	30.324,85
10935-901622/2014-73	PIS Não-Cum. Exp	01/04/11 a 30/06/11	13877.37699.280314.1.1.08-7382	6.583,69
10935-901620/2014-S4	Cofins Não-Cum. Exp	01/07/11 a 30/09/11	29278.68328.280314.1.1 09-7464	17.329,14
10935-901619/2014-50	PIS Não-Cum. Exp	01/07/11 a 30/09/11	38497.74203.280314.1.1.08-2043	3.762,24
10935.901618/2014-13	Cofins Não-Cum. Exp	01/10/11 a 31/12/11	11320 83647.280314.1.1 09-0651	10.577,68
10935 901617/2014-61	PIS Não-Cum. Exp	01/10/11 a 31/12/11	30352 68717.280314.1.1 03-5586	2.296,47
Soma				108.586,87

Tendo em conta informação prestada pela empresa e o que consta de seu Contrato Social, a autoridade fiscal informou que **a pessoa jurídica tem por atividade principal a produção de sementes e a comercialização de cereais, além da compra e venda de diversos produtos alimentícios.**

No que se refere à temática **GLOSAS DE OPERAÇÕES - CRÉDITO BÁSICO**, foi abordada pela fiscalização na forma a seguir reproduzida:

15. Da análise das operações indicadas pelo contribuinte como geradoras de crédito de PIS e COFINS não-cumulativos e dos documentos e informações apresentados, constatou-se que algumas operações não atendiam a requisitos exigidos pela legislação para sua apropriação, conforme demonstrado abaixo.

FRETES S/ COMPRA DE GRÃOS

16. Em conformidade com as disposições administrativas acerca do assunto, os fretes sobre compras de insumos representam parcela do custo dos produtos transportados, devendo, portanto, serem adicionados ao custo dos bens para fins de cálculo dos créditos básicos, haja vista que o frete pago integra o custo de aquisição do bem (art. 289, § 1º, do Decreto nº 3.000/99).

17. Desta forma, os fretes vinculados às compras de "sementes de soja e milho" indicados em demonstrativo anexo (fls. 416/426), serão excluídos da base de cálculo dos créditos básicos, haja vista que os referidos produtos são tributados à alíquota zero do PIS e da COFINS (art. 1º, inciso III, da Lei nº

10.925/2004), situação esta que veda o aproveitamento de crédito, em conformidade com o disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por meio dos **demonstrativos de fls. 368/371**, a autoridade fazendária promoveu a apuração do PIS e da COFINS dos períodos em análise, o que resultou nos valores passíveis de ressarcimento abaixo relacionados:

Processo	Tributo	PA	Número	VI Deferido
10935-903322/2013-48	Cofins Não-Cum. Exp	01/01/11 a 31/03/11	12853.24176.180313.1.1.09-7236	28.604,95
10935-903323/2013-92	PIS Não-Cum. Exp	01/01/11 a 31/03/11	42879.41023.180313.1.1.08-1780	6.210,29
10935-901621/2014-29	Cofins Não-Cum. Exp	01/04/11 a 30/06/11	41422.13109.280314.1.1.09-5663	13.585,16
10935-901622/2014-73	PIS Não-Cum. Exp	01/04/11 a 30/06/11	13877.37699.280314.1.1.08-7382	2.949,41
10935-901620/2014-84	Cofins Não-Cum. Exp	01/07/11 a 30/09/11	29278.68328.280314.1.1.09-7464	0,00
10935-901619/2014-50	PIS Não-Cum. Exp	01/07/11 a 30/09/11	38497.74203.280314.1.1.08-2043	0,00
10935.901618/2014-13	Cofins Não-Cum. Exp	01/10/11 a 31/12/11	11320.83647.280314.1.1.09-0651	168,57
10935.901617/2014-61	PIS Não-Cum. Exp	01/10/11 a 31/12/11	30352.68717.280314.1.1.08-5586	36,60
Soma				51.554,98

Além de reduzir os valores dos créditos pela pessoa jurídica postulados, as glosas pela fiscalização praticadas ainda resultaram no lançamento dos seguintes valores, conforme verificado nos autos de infração de fls. 382/399:

PA	Valores (R\$)
Jan/2011	1.413,97
Ago/2011	587,49
Set/2011	957,32
Nov/2011	1.556,21
Total PIS	4.514,99

PA	Valores (R\$)
Jan/2011	6.512,82
Ago/2011	2.706,01
Set/2011	4.409,46
Nov/2011	7.167,98
Total Cofins	20.796,27

A notificação da interessada deu-se pela via postal, no dia 29/08/2014, fl. 415, enquanto em 04/09/2014, fl. 403, foi solicitada a juntada da impugnação de fls. 404/407, a seguir reproduzida nos pontos que interessam para o deslinde da presente controvérsia:

Com o devido respeito, mas é evidente que as vedações aos créditos de PIS e COFINS previstas nos §§ 2º, incisos II, dos artigos 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 referem-se aos bens ou serviços adquiridos de terceiros, quando não sujeitos ao pagamento das contribuições pelo seu vendedor/prestador (terceiro).

Todavia, isso não é o caso do frete em apreço, porque as receitas de fretes auferidas pelas empresas transportadoras são tributadas pelo PIS e pela COFINS com alíquotas positivas, quer pelo regime cumulativo, ou não-cumulativo.

Assim, a despeito das vendas e/ou revendas das sementes pela impugnante serem tributadas pelo PIS e COFINS à alíquota 0 (zero), o seu direito ao crédito das citadas contribuições incidentes sobre os pagamentos dos fretes em apreço é assegurado pelo inciso I do artigo 3º, tanto da Lei n.º 10.637/2002, como da Lei n.º 10.833/2003 e corroborado com o artigo 17 da Lei n.º 11.033/2004.

Eis a redação do inciso I do artigo 3º, tanto da Lei n.º 10.637/2002, como da Lei n.º 10.833/2003:

[...]

Por sua vez, o artigo 17 da Lei 11.033/2004, estabelece:

[...]

Consequentemente, com o devido respeito, mas no entendimento desta impugnante, as normas dos §§ 2º, incisos II, dos artigos 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 vedam somente a tomada de crédito de PIS e COFINS, relativamente a bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição na operação anterior.

Todavia, como as receitas de fretes das empresas transportadoras estão sujeitas à incidência positiva de PIS e COFINS, esta impugnante faz jus ao crédito de PIS e COFINS sobre os indigitados pagamentos de fretes, independentemente das suas receitas de venda de sementes serem tributadas pelas referidas contribuições à alíquota 0 (zero).

Em síntese, o direito da impugnante ao indigitado crédito de PIS e COFINS fundamenta-se legalmente no inciso I do artigo 3º, tanto da Lei n.º 10.637/2002, como da Lei n.º 10.833/2003, corroborado pelo artigo 17 da Lei n.º 11.033/2004.

[grifo nosso]

Ao deliberar acerca da impugnação apresentada pelo sujeito passivo (acórdão n.º **08-52.655**, às fls. 418/426), a **3ª TURMA DA DRJ/FOR**, por unanimidade de votos, julgou-a improcedente. O acórdão do colegiado a quo recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A natureza dos créditos originados de despesas de frete, pagas nas operações de compra, segue a natureza dos créditos provenientes das aquisições dos bens transportados, termos em que há que se considerar ser vedada a apropriação de créditos do PIS/Pasep, relativamente ao frete incorrido na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero na apuração não cumulativa da contribuição social em apreço.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A natureza dos créditos originados de despesas de frete, pagas nas operações de compra, segue a natureza dos créditos provenientes das aquisições dos bens transportados, termos em que há que se considerar ser vedada a apropriação de créditos da COFINS, relativamente ao frete incorrido na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero na apuração não cumulativa da contribuição social em apreço.

Cientificado dessa r. decisão, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário (fls. 437/444), no qual:

- Alega que “*erroneamente, o julgador equiparou os fretes pagos com os produtos transportados*” (fls. 438);
- Sustenta que “*as vedações aos créditos de PIS e COFINS previstas nos §§ 2º, incisos II, dos artigos 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 referem-se*

aos bens ou serviços adquiridos de terceiros, quando não sujeitos ao pagamento das contribuições pelo seu vendedor/prestador (terceiro)” e que “isso não é o caso do frete em apreço, porque as receitas de fretes auferidas pelas empresas transportadoras são tributadas pelo PIS e pela COFINS com alíquotas positivas, quer pelo regime cumulativo, ou não-cumulativo.” (fls. 440);

- Para corroborar sua tese, cita o acórdão n.º 9303-007.562 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no processo administrativo fiscal n.º 13161.001369/2007-13, e conclui que *“frete é insumo absolutamente essencial para a operação de compra e venda de sementes, uma vez que sem o deslocamento por frete rodoviário tais sementes permaneceriam eternamente na lavoura”* (fls. 443).

Recebido o recurso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF n.º 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento e, dada a não arguição de questões preliminares, passo à análise das razões de mérito.

3. Do mérito

Conforme se depreende do relatório acima, a controvérsia a ser dirimida por essa turma cinge-se a um único ponto: a possibilidade ou não de se apurar créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS sobre os fretes contratados pela pessoa jurídica para o transporte de bens adquiridos para a revenda (sementes de soja e milho), quando esse bens não estiverem sujeitos ao pagamento das contribuições (alíquota zero), mas serviço de transporte estiver.

A fiscalização, ao proceder a auditoria manual de créditos nos pedidos de ressarcimento das referidas contribuições, referentes ao ano-calendário de 2011 (vide tabela contida no relatório acima), concluiu pela glosa dos créditos calculados pelo contribuinte sobre os indigitados fretes. No entendimento da autoridade fiscal, os fretes representam parcela do custo dos produtos transportados e não dão direito a crédito das contribuições quando os bens adquiridos (e transportados) não estiverem sujeitos ao pagamento das contribuições.

Ao julgar a manifestação de inconformidade, o colegiado a quo referendou tal entendimento.

O contribuinte, por sua vez, nas duas instâncias de julgamento administrativo, defende que os fretes contratados por ele para o transporte das mercadorias adquiridas, quando sujeitos ao pagamento da contribuição para o PIS e da COFINS, dão direito ao crédito, ainda que os bens adquiridos não sejam tributados.

Conhecidas as posições de lado a lado, julgo ser o entendimento defendido pelo contribuinte o que melhor traduz as disposições normativas aplicáveis ao caso, visto que o frete e os produtos adquiridos para revenda são parcelas de um mesmo custo sujeitas a regimes de incidência da contribuição para o PIS e da COFINS distintos, ou seja, se parte do custo de aquisição dos bens para revenda está sujeita ao pagamento das contribuições, sobre essa haverá o direito à apuração de créditos da não cumulatividade (inciso I, do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002), ao passo que, por expressa disposição legal (inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002), não haverá o mesmo direito sobre a parte não sujeita ao pagamento.

Ao meu ver, o entendimento mais adequado em relação a esse tema é o adotado pela 3ª turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão nº 9303-012.687¹ de relatoria do ilustre Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, do qual, com a devida vênia, reproduzo trecho a seguir, tomando-o como razão de decidir no presente caso, como prevê o artigo 50, §1º da Lei n. 9.784/1999:

Insurge-se a Fazenda Nacional contra a decisão recorrida na parte que deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito a crédito na sistemática não cumulativa da COFINS em relação aos fretes na aquisição de insumos desonerados (sujeitos à alíquota zero). Segundo seu entendimento, frete de produtos desonerados, por força de vedação prevista no art. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não gera direito a crédito das contribuições. Transcrevo excerto de suas alegações:

Com efeito, como os insumos ora sob análise são adquiridos à alíquota zero, não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima por expressa disposição legal (Art. 3º §2º inciso II da Lei 10.833/2003). Se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima, como o frete ou seguro, pois a natureza da tributação incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal.

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

¹ https://acordaoscarf.carfdata.economia.gov.br/carf/pdfs/processados2/16349000217200965_6544902.pdf

A solução para o litígio parte da composição do custo do insumo ou da mercadoria adquirida para a revenda. O Decreto-Lei n.º 1.598/1977 prevê que o custo de aquisição de mercadorias ou de produção compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte (artigos 289 e 290 do RIR/99, e 301 e 302 do RIR/2018):

Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977

Custo dos Bens ou Serviços

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

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

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

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

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16(R1)

[...]

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

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

A recorrente parte do disposto no §2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº10.833/2003 para vedar o crédito do frete na aquisição de insumos desonerados. Entretanto, a vedação legal refere-se a parcela do custo que não foi objeto de pagamento das contribuições, e não a parte do custo do insumo/mercadoria que foi regularmente tributária, conforme dispõe o inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002:

art. 3º. [...]

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

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como

insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

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

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

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

[grifo nosso]

Em suma, o que r. decisão transcrita acima apregoa é que não há impedimento legal para a apuração de créditos da não cumulatividade sobre os fretes, quando estes dispêndios estiverem sujeitos ao pagamento das contribuições, mesmo que as mercadorias adquiridas para revenda ou os insumos aplicáveis na produção não forem tributados. Tal entendimento, como já salientado anteriormente, nos parece o que melhor se aplica ao caso em análise.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas referentes aos créditos da contribuição do PIS e da COFINS apurados sobre os serviços de transporte (fretes) pagos pela Recorrente na aquisição de sementes de milho e soja no período de apuração de 01/01/2011 e 31/12/2011.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato

Fl. 9 do Acórdão n.º 3001-002.474 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10935.723174/2014-61