



Processo nº 10935.724490/2014-50
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.847 – CSRF / 3^a Turma
Sessão de 16 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KAEFER AGRO INDUSTRIAL LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

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

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão nº 3301-008.882, de 23 de setembro de 2020, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CREDITO PRESUMIDO. PARCERIA RURAL. PESSOA FÍSICA.

Os valores pagos pela pessoa jurídica ao produtor rural integrado em decorrência da prestação de serviços de engorda de aves para abate correspondem à remuneração paga à pessoa física, não gerando o direito a crédito presumido no sistema da não cumulatividade.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

O direito ao crédito presumido é permitido às pessoas jurídicas que produzam mercadorias, mencionadas na legislação, calculado sobre o valor dos bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda, não se estendendo o referido benefício à aquisição de produtos para revenda.

FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. CRÉDITO INTEGRAL. POSSIBILIDADE.

Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

Nos casos de gastos com fretes incorridos pelo adquirente dos insumos, serviços que estão sujeitos à tributação das contribuições por não integrar o preço do produto em si, enseja a apuração dos créditos, não se enquadrando na ressalva prevista no artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado, embora anteceda o processo produtivo da adquirente.

CORREÇÃO MONETÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 125.

No resarcimento da contribuição não cumulativa não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Consta do respectivo acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando as glosas dos créditos das contribuições apuradas sobre despesas com fretes de insumos. Divergiu o Conselheiro Marcos Roberto da Silva, que negava provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-008.880, de 23 de setembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10935.724492/2014-49, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Intimada a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial suscitando divergência jurisprudencial, quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos para transferência de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa

O Recurso Especial da Fazenda Nacional, foi admitido conforme despacho de fls.1445.

O Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional postulando, no mérito, a sua negativa de provimento.

Foi interposto Embargos de Declaração pelo Contribuinte que foi rejeitado.

Intimado, o Contribuinte interpôs Recurso Especial, o qual, no entanto, teve prosseguimento negado e confirmado em sede de despacho em agravo.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento conforme despacho de fls. .1445.

Do Mérito

Vê-se que o cerne da lide se resume ao direito de crédito de PIS e Cofins sobre o custo dos fretes pagos para transferência de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa.

Trata-se de pedidos de resarcimento de créditos da não cumulatividade do PIS/COFINS, por créditos presumidos acumulados em operações no mercado interno e nas exportações, em razão da aplicação do artigo 8º da Lei 10.925/2004 e artigo 55 da Lei 12.350/2010.

Vale ressaltar que este processo faz parte de um julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos, e que na forma do Regimento Interno deste Conselho, foi reproduzido o voto condutor no acórdão paradigma n.º 3301-008.880, como razões de decidir.

Ressalto, também, que em março de 2022, através do Acórdão n.º 9303-012.286 de relatoria da Ilustre Conselheira Vanessa Marini Cecconello, referente ao mesmo Contribuinte, está turma, quanto ao frete pagos para transferência de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, conforme a seguir:

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. O COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.
O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao

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

COFINS. CREDITAMENTO. FRETE. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes na transferência de produtos acabados da filial para a matriz e para armazenamento não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa, por não se configurarem como insumo da produção, visto que são realizados após o término do processo produtivo.

Decisão: Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, negar provimento em relação às embalagens para transporte (pallets); (ii) pelo voto de qualidade, dar provimento em relação aos fretes pagos para transferência de produtos acabados, entre estabelecimentos e de armazenagem, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento; (iii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso no tocante aos fretes pagos para transferência de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, que deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao item (ii) o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Abaixo reproduzo o trecho do voto da Ilustre Relatora que negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, com a fundamentação que foi consignada no voto do

Acordão Recorrido de lavra do Ilustre Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, nos seguintes termos:

1.1.1 Situação específica dos fretes

É de conhecimento notório que, em estabelecimentos industriais, especialmente do que se cuida no presente processo, existem vários tipos de serviços de fretes. São exemplos: 1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores; 2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte; 3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte; e 4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, prevê os seguintes tipos de créditos que podem ser aqui aplicados:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

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

(...)

Da leitura do texto transcrito, conclui-se que para admitir o crédito sobre o serviço de frete, só existem duas hipóteses: 1) como insumo do bem ou serviço em produção, inc. II, ou 2) como decorrente da operação de venda, inc. IX. Portanto

antes de conceder ou reconhecer o direito ao crédito, devemos nos indagar se o serviço de frete é insumo, ou se está inserido na operação de venda. Passemos então a analisar como se encaixam os tipos de fretes em discussão no presente recurso.

(...)

1.1.2 Fretes pagos para transferência de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa

No acórdão recorrido, o Colegiado a quo reconheceu o direito ao creditamento com relação aos fretes de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa. A fundamentação foi consignada no voto nos seguintes termos:

A fiscalização afirmou que os fretes sobre compras de insumos representam parcela do custo dos produtos transportados, devendo, portanto, serem adicionados ao custo destes para fins de cálculo dos créditos básicos. Desta forma, os fretes relacionados às compras dos produtos com suspensão dos tributos serão excluídos do cálculo do crédito básico do PIS e da Cofins, haja vista que os insumos relacionados aos fretes não geram direito a apuração de crédito por representarem operações beneficiadas com a suspensão da incidência das referidas contribuições sociais (arts. 9º das Leis nº 10.925/2004 e 54 da lei nº 12.350/2010).

No relatório fiscal, o agente fiscal foi econômico na fundamentação destas glosas, sem especificar se os fretes foram contratados pela Recorrente para que um terceiro o realizasse (FOB), consistindo em negócio jurídico separado, ou se contratados e cobrados pelo próprio fornecedor, situação em que este custo estaria englobado no preço dos insumos e, aí sim, seguiria a mesma natureza do produto transportado, qual seja, suspensão dos tributos. Neste caso, as despesas com fretes nas aquisições de insumos, matéria-prima, produtos intermediários e embalagens, integram o custo dos respectivos insumos e se tais insumos

não estão sujeitos ao pagamento das contribuições (salvo do caso de isenções), o frete também não estará sujeito às contribuições, já que tudo fará parte de um único valor de operação: o da venda da mercadoria.

A Recorrente, por sua vez, em seu recurso, afirma que as despesas incorridas com fretes para o transporte dos insumos sofreram a incidência das contribuições sociais. Neste sentido, se os fretes sobre as compras correram por conta do comprador, contratando um serviço específico para isso, tais despesas não integram o custo de aquisição dos bens, isto é, não integra o valor da operação de compra, consistindo em um serviço separado, tributado e que onera o processo produtivo, sendo cabível a apuração dos créditos.

Acórdão nº 3402-006.999. Relator Pedro Sousa Bispo. Sessão de 25/09/2019

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

(...)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Acórdão nº 3402-007.189. Relatora Maria Aparecida Martins de Paula. Sessão de 17/12/2019

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

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

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado. O serviço de transporte do insumo até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá

efetivamente o processo produtivo de interesse. Embora anteceda o processo produtivo da adquirente, trata-se de serviço essencial a ele. A subtração desse serviço privaria o processo produtivo do próprio bem essencial (insumo) transportado.

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

Apreciando esta matéria, esta colenda 1ª Turma Ordinária, no acórdão 3301-006.035 de relatoria do i. Conselheiro Winderley Moraes Pereira, proferiu o entendimento de que o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, gera direito ao crédito das contribuições, decidindo-se pela reversão das glosas referentes aos fretes do transporte de insumos isentos e com alíquota zero.

Isso porque, no caso de o frete fazer parte do custo do insumo, se sobre o insumo não há crédito não precisa nem glosar o frete. Se há reversão da glosa dos insumos automaticamente reverte a glosa dos fretes. Se o frete foi contratado em separado (ex: cláusula FOB), e estiver relacionado com o transporte de bens aqui reconhecidos como insumos, relacionados ao critério da essencialidade ou relevância do processo produtivo, a Recorrente tem direito à apuração destas despesas incorridas com o frete.

Assim, as glosas devem ser revertidas neste ponto. Embora relacionado com o transporte de insumo com isenção, suspensão ou alíquota zero, o frete representa um gasto incorrido pela Recorrente para o transporte de um produto que representa um insumo, isto é, produto essencial de seu processo produtivo, e tais serviços ficaram sujeitas a tributação do PIS e da COFINS, afastando-se a aplicação do art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003.[...]

Mantém-se a decisão recorrida.

É possível a concessão de crédito de PIS e COFINS não-cumulativo como insumos dos valores relativos aos fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, com tributação suspensa ou cujo creditamento não seja integral. Adota-se como razões de decidir do voto vencedor do Acórdão nº 9303-011.551, proferido pelo Ilustre Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, consoante art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

[...]

O voto vencedor reporta-se à possibilidade de creditamento dos fretes, sujeitos à incidência das contribuições do PIS e da COFINS, relativo às compras de mercadorias sujeitas à alíquota zero.

O i. Relator, a partir do Termo de Aprovação do Pronunciamento Técnico nº 16/2009, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e do art.289 do Regulamento do Imposto (Decreto 3.000/99), concluiu que o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está compreendido no custo de aquisição desses insumos, o que concordamos, resultando no reconhecimento do direito à agregação de gastos com o transporte das matérias-primas ao custo final de aquisição dos insumos empregados no processo produtivo da empresa.

Também não divergimos quanto à situação fática posta, que o insumo transportado (arroz) está sujeito à alíquota zero, e que 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.

A divergência está na interpretação jurídica da possibilidade de creditamento dos gastos com transporte, que foram tributados pelas contribuições, da matéria-prima importada até as dependências da empresa. O i. Relator concluiu pela impossibilidade de creditamento. O colegiado, por maioria de votos, divergiu de tal entendimento.

Partindo 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), não encontramos expressa vedação legal relativa ao direito a crédito de parte custo do insumo/mercadoria que foi regularmente tributada, mas apenas da parcela do custo que não foi objeto de pagamento das contribuições, 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.

Portanto, temos uma situação em que parte do custo foi tributada (frete), com direito a crédito, e parte do custo não foi tributada (mercadoria/insumo), sem direito a crédito.

Nesse sentido concluiu o i. Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, no Acórdão 3401-005.234:

[...] há se de considerar que o custo de aquisição é composto pelo valor da matéria prima (MP) adquirida e pelo valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial da contribuinte (adquirente). Assim, uma vez que o custo total é composto por uma parte não tributada (MP) e outra parte integralmente tributada (frete), a parcela tributada (frete) compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições. Logo, há de se assentir que o frete enseja direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado.

Quando participava do colegiado da 2ª Turma ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, acompanhei o voto condutor do Acórdão 3402-006.473, de 24 de abril de 2019, da lavra da i. Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, que tratava do direito ao crédito de fretes nas aquisições de combustíveis no regime monofásico. Ainda que relativo a

frete na aquisição de mercadorias, e não de insumos, o entendimento daquele acórdão pode ser reproduzido no presente caso, o que faço nos termos do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99:

A Recorrente é empresa dedicada preponderantemente ao comércio varejista de combustíveis e lubrificantes, conforme se depreende do seu Contrato Social e é salientado pela autoridade lançadora no Relatório fiscal, nos seguintes termos: "a atividade comercial da contribuinte, consiste, resumidamente, na revenda de combustíveis e lubrificantes (Matriz – Vilhena/RO e Filial 1 – Porto Velho/RO), com exceção da Filial 2 – Vilhena/RO, denominada “Fazenda Batista”, que tem como atividade principal o reflorestamento."

É então dentro desse específico setor da economia que deve ser analisada a tributação da Contribuição ao PIS e da COFINS no presente caso.

Pois bem. Os combustíveis (gasolina, óleo diesel, querosene de aviação e outros) a partir de 1º de julho de 2000 são tributados pelas referidas Contribuições pela modalidade monofásica, incidindo uma única vez no fabricante ou importador, desonerando a receita da venda desses produtos nos distribuidores e varejistas.

Como é consabido, a incidência monofásica tem por objetivo concentrar a incidência tributária, de modo que são aplicadas aos produtores ou importadores alíquotas diferenciadas, superiores às básicas, enquanto os demais (atacadistas e varejistas) são tributados à alíquota zero.

Cumpre destacar que a incidência monofásica não se confunde com o instituto da substituição tributária, uma vez que nesta última as receitas estão obrigatoriamente sujeitas ao regime cumulativo, o que não acontece na primeira. Dessa forma, mesmo dentro da sistemática monofásica, os produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas poderão estar sujeitos ao regime cumulativo ou não cumulativo, de acordo com o regime de tributação da pessoa jurídica (presumido ou real, respectivamente).

Ou seja, a incidência monofásica não é exceção à aplicação do regime não cumulativo e, consequentemente, no desconto de créditos inerente à essa modalidade de tributação.

Contudo, há regras na legislação que precisam ser observadas.

Quando ocorre a tributação concentrada no início da cadeia produtiva, não haverá a apuração de créditos e débitos nas etapas posteriores.

Por isso é que, com relação aos varejistas, acertadamente o artigo 3º, inciso I das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos produtos adquiridos para revenda, mas exceta o direito ao crédito da aquisição de combustíveis (entre outros produtos), os quais são tributados pela Contribuições pelo regime monofásico (artigo 3º, inciso I, alínea "b"). Vejamos:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

- a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e*
- b) nos §§ 1º e 1ºA do art. 2º desta Lei;*

Assim, não há dúvida de que não poderia a Recorrente tomar crédito dos combustíveis que adquire para revenda. E corretamente não o fez.

Tal exceção ao creditamento dos produtos atingidos pela monofasia, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda. Explico.

Mas antes de tudo, ressalto que não se discute aqui o direito ao crédito segundo regra do artigo 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), na condição de insumo necessário.

Com efeito, a discussão em torno do que seriam insumos para fins de apuração e créditos da não cumulatividade das Contribuições não guarda relação com o caso dos autos, vez que o inciso II do artigo 3º cuida de hipótese de bens e serviços, utilizados como insumo, na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Essa, contudo, não é a situação da Recorrente, que

pagava o frete na aquisição de bem destinado para a revenda. A revenda, enquanto operação comercial (como o atacado e o varejo), não se confunde com a prestação de serviços ou com a produção de bens, como de longa data vaticinam a Receita Federal, este Conselho e o Poder Judiciário.

O direito ao crédito do frete referente à compra de mercadorias para revenda, aplicável ao presente caso decorre, isto sim, do próprio inciso I do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS).

Tratando especificamente do frete de empresas varejistas, a doutrina já se manifestou em diversas ocasiões, exatamente no sentido do seu resguardo pelo supracitado dispositivo legal (inciso I do artigo 3º da Lei n. 10.833/2003 e 10.637/2002). As palavras de Marco Aurélio Greco sobre o tema são as seguintes:

Assim, quando uma empresa adquire para revenda determinado bem e contrata o respectivo transporte, este faz parte indissociável da aquisição a que se refere o inciso "I", ainda que seja um dispêndio separado do preço do bem em sentido técnico.

Realmente, só tem sentido adquirir para revender se o comprador receber o que comprou, pois, sem isto, não poderá garantir a entrega ao cliente.

Portanto, para quem compra para revenda, o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre o frete pago para que o bem chegue em seu estabelecimento está abrangido pelo inc. I do art. 3º da Lei n. 10.833/2003.

A conclusão, de fato, não poderia ser outra. Afinal, o frete compõe o custo de aquisição do produto, conforme dispõe o artigo 289, §1º do RIR/99, vigente à época dos fatos:

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.

Nesse sentido, a própria Receita Federal já se manifestou em algumas oportunidades sobre o direito ao crédito decorrente do frete contratado na aquisição de produtos para revenda:

Solução de Consulta N.º 234, de 13 de Agosto de 2007

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS

O contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O valor do frete incidente na compra destes bens integra o custo de aquisição, podendo, portanto, compor a base de cálculo na apuração dos créditos da COFINS.

Dispositivos Legais: Lei N.º 10.833, de 2003, art. 3º; RIR/99, art. 289, § 1º e Instrução Normativa SRF N.º 247, de 2002, art. 66.

Assunto: Contribuição para o PIS

O contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O valor do frete incidente na compra destes bens integra o custo de aquisição, podendo, portanto, compor a base de cálculo na apuração dos créditos do PIS.

Dispositivos Legais: Lei N.º 10.637, de 2002; Lei N.º 10.833, de 2003, arts. 15 e 16; RIR/99, art. 289, § 1º e Instrução Normativa SRF N.º 247, de 2002, art. 66. (grifamos).

SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 15 de 27 de Fevereiro de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: FRETES NA AQUISIÇÃO Os custos de transporte até o estabelecimento do contribuinte, pagos ou creditados a pessoa jurídica

domiciliada no País, integram custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda, constituindo base de cálculo dos créditos a serem descontados das contribuições devidas.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA Para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, independentemente de qual seja o regime de cobrança desta, o contribuinte substituto do ICMS pode excluir da receita bruta o respetivo valor cobrado a título de substituição tributária destacado em nota fiscal, visto não ter a natureza de receita própria.
(grifamos)

Daí é que a própria autoridade fiscal, ao lavrar o presente auto de infração, justificou a glosa no fato de que, por estar o combustível sujeito ao regime monofásico e não gerar direito a crédito de PIS e Cofins na aquisição pelo revendedor, do mesmo modo, não geraria direito a crédito o frete respectivo, já que compõe o custo de aquisição do combustível.

Ou seja, admite que, caso inexistente a questão da monofasia com a vedação ao crédito do produto, seria o caso de se reconhecer o crédito relativo ao frete contratado pela varejista.

Assim, o raciocínio da autoridade é claro: o frete segue a mesma sorte do produto transportado, no que diz respeito ao direito ao creditamento. Entretanto, há um erro na premissa adotada e, consequentemente, na conclusão que se chegou no lançamento tributário. Vejamos.

A Recorrente adquire mercadorias para revenda (combustíveis), porém a empresa vendedora não entrega os produtos no seu pátio mais especificamente, em seus tanques.

Dessa forma, ela precisa contratar serviços de fretes de outra pessoa jurídica (transportadora) para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que possa ser destinado à venda. Este frete, enquanto receita da transportadora, é tributado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS.

Em outras palavras, no caso do frete pago pelo comprador, há duas notas fiscais distintas. Uma para a distribuidora e outra para o

transportador. A Distribuidora é sujeita ao regime monofásico, mas o transportador é tributado pelo regime não cumulativo.

Nesses termos, fica evidente que o frete é uma operação autônoma em relação a aquisição do combustível.

Trata-se, em verdade, de operação comercial com a transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade, sendo que, repita-se, a sua receita pela transportadora é tributada pela Contribuições. Veja-se que, efetivamente, a Recorrente contrata empresa transportadora para proceder o frete, emitindo nota fiscal específica para essa operação (distinta daquela emitida pela distribuidora de combustível), conforme informações constantes do Anexo I do auto de infração.

Tais dispêndios, portanto, são custo de aquisição de serviços de fretes e não custo de aquisição de combustível. Ou seja, muito embora estejam relacionadas como acima mencionado, já que o custo do frete integra o custo de aquisição do bem para revenda, nos termos do artigo 289, §1º do RIR/99 são operações distintas, com fornecedores distintos, e o mais importante, regimes de incidência distintos. Dessarte, devem ser analisadas de forma separada no que tange ao direito crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Traçada tal premissa, fica clara a conclusão no sentido de que, sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível, no modelo monofásico, pago ao distribuidor) e do frete (transporte, na não-cumulatividade, pago à empresa transportadora), não há que se falar que o destino do crédito do frete segue o mesmo daquele da mercadoria, como fez a autoridade fiscal ao fundamentar o lançamento tributário. Pelo contrário. Justamente em razão da distinção de regimes, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda, nos termos do artigo 3º, inciso I das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, assim como existe para qualquer outro atacadista ou varejista que trabalhe com produtos tributados na sistemática da não cumulatividade.

Não há na legislação nada que impeça tal creditamento para empresas como a Recorrente, já que inexiste critério de discriminem, em relação ao frete, do presente caso em comparação com qualquer outra empresa atacadista ou varejista.

Inclusive, o raciocínio aqui empregado é o mesmo daquele adotado em outros julgamentos deste Conselho a respeito da possibilidade de tomada de crédito das Contribuições relativamente ao frete de produtos não tributados. Destaco a seguir passagem do voto da Conselheira Maysa De Sá Pittondo Deligne, no Acórdão 3402003.520, a respeito do tema:

"Entretanto, ao contrário do que afirmou a fiscalização, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se refere, APENAS, ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, §2º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso:

"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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)" (grifei)

Como evidenciado pela fiscalização, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (frete na aquisição de bens para revenda, tributado e assumido pelo adquirente). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de tomada do crédito em razão do bem transportado ser sujeito à alíquota zero, restrição esta não trazida na Lei.

Nesse sentido, vejam-se outros acórdãos deste E. Conselho:

"(...) CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO,

INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO. O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições. Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte" (Processo n.º 13971.005212/200994 Sessão de 20/08/2014. Relator Alexandre Kern. Acórdão n.º 3403003.164. Voto Vencedor do Conselheiro Ivan Allegretti. Maioria grifei)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

(...) COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição." (Processo n.º 10950.003052/200656. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403001.938. Maioria grifei)

A mesma premissa adotada pela fiscalização no presente caso, mantida pela decisão de primeira instância, foi afastada com veemência e clareza pelo I. Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan em seu voto no julgamento do último acórdão acima ementado:

"A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins): (...) Contudo, é de se observar que o comando transcritio impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos

ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo). Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado “contaminaria” também os serviços a ele associados.

Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto” (grifei).

Cito ainda no mesmo sentido, os Acórdãos nº 3403001.944, de 09 de março de 2013 e 3302004.886, de 25 de outubro de 2017.

[...]

(grifamos)

Portanto, sendo os regimes de incidência sobre o produto transportado (monofásico) e sobre o frete (transporte, na não-cumulatividade, pago à empresa transportadora), não há que se falar que o destino do crédito do frete segue o mesmo daquele da mercadoria. É em razão da distinção de regimes, que permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do produto, nos termos do artigo 3º, inciso I das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, assim como existe para qualquer outro atacadista ou varejista que trabalhe com produtos tributados na sistemática da não cumulatividade.

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

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

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

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

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

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

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

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

Dante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran