



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.910712/2020-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3201-011.649 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de março de 2024
Recorrente PLUMA AGRO AVICOLA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2019 a 30/06/2019

MATÉRIA RECORRIDA GERICAMENTE. DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

A matéria recorrida de maneira genérica não deve ser conhecida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.

ÔNUS DA PROVA. PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO.

Nos processos derivados de pedidos de ressarcimento/compensação, a comprovação do direito creditório incumbe ao contribuinte, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2019 a 30/06/2019

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETE TRIBUTADO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

Por se tratar de serviços despendidos durante a aquisição de insumos a serem aplicados na produção, ainda que se referindo a produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição, admite-se o desconto de crédito da contribuição, observados os demais requisitos da lei.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO RELATIVO AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS. POSSIBILIDADE.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado. Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido geram direito integral ao crédito das contribuições para o PIS não cumulativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por alegações genéricas de matérias não impugnadas, e, na parte conhecida, em lhe dar parcial provimento para reconhecer o direito ao crédito da contribuição não cumulativa em relação ao frete vinculado à aquisição de produtos e insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, desde que o serviço de transporte tenha sido tributado e prestado por pessoa jurídica residente no País, observados os demais requisitos exigidos em lei.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Joana Maria de Oliveira Guimarães - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ricardo Sierra Fernandes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Antônio Borges.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento formalizado através do PER n.º 24863.68037.090819.1.1.18-8670 (fls. 67/71), transmitido em 09/08/2019, através do qual o contribuinte pleiteia crédito de PIS não cumulativo apurado no 2º trimestre de 2019, no valor de R\$ 504.734,50, vinculado a declaração de compensação.

O demonstrativo do crédito está formalizado no PER/DCOMP n.º 24863.68037.090819.1.1.18-8670, que se refere a pedido de ressarcimento de créditos vinculados a receitas não tributadas no mercado interno (código 201) e de créditos vinculados a receitas de exportação (código 301).

Por despacho decisório proferido em 04/08/2021 (fls. 3/6), a Autoridade de origem homologou parcialmente a compensação declarada, sob o fundamento de que o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo.

O Despacho Decisório encontra subsídio no Parecer n.º 42-2021/EQAUD3/DRFBLU/SRRF09/RFB (fls. 7/25), exarado no procedimento de auditoria dos pedidos de ressarcimento/compensação de créditos de PIS/Cofins do 1º ao 4º trimestre de 2019, relacionados no quadro abaixo.

Relação de pedidos de ressarcimento (PERDCOMP) objeto da auditoria			
PERDCOMP	Tributo	Período	Valor requerido (R\$)
12474.02271.170419.1.1.18-6489	PIS	1º TRIMESTRE 2019	322.382,86
09622.84933.170419.1.1.19-8288	Cofins	1º TRIMESTRE 2019	1.484.914,95
24863.68037.090819.1.1.18-8670	PIS	2º TRIMESTRE 2019	309.818,80
12348.79012.050819.1.1.19-2411	Cofins	2º TRIMESTRE 2019	1.427.044,15
15137.12874.151019.1.1.18-2858	PIS	3º TRIMESTRE 2019	371.702,96
40218.78328.151019.1.1.19-8635	Cofins	3º TRIMESTRE 2019	1.712.086,35
26632.91634.220120.1.1.18-8604	PIS	4º TRIMESTRE 2019	555.971,56
10575.86122.220120.1.1.19-9262	Cofins	4º TRIMESTRE 2019	2.560.838,69

Segundo a Autoridade Fiscal responsável pelo procedimento de auditoria, houve diminuição ou realocação de créditos em razão das seguintes inconsistências detectadas (destaques nossos):

“I - CRÉDITO DE ALÍQUOTA BÁSICA (CÓDIGOS 101, 201 E 301)

I.1 – Natureza da base de cálculo 2 – (aquisição de bens utilizados como insumo)

I.1.1 – Fretes 15. O custo com frete na aquisição de bens, por si só, não compõe a base de cálculo do crédito das contribuições. Isso porque não há previsão expressa na legislação neste sentido.

16. Entende-se que os gastos com serviço de transporte na aquisição de bens integram o custo de aquisição dos bens adquiridos e, por este motivo, compõem a base de cálculo do crédito de PIS/Cofins, na qualidade de bem/insumo (inciso II do art. 3º das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003).

17. É o que preconiza a Coordenação-Geral de Tributação – Cosit – em sua decisão proferida na solução de divergência nº 7/2016. Segue trecho pertinente:

74. De outra banda, o tratamento a ser conferido aos dispêndios com serviços de transporte na aquisição de bens resulta da conjugação dos princípios preconizados por diversos atos normativos correlatos, entre eles:

Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976.

“5. Podem ser conceituadas como normais à integração do bem ao patrimônio da empresa as despesas de transporte, o seguro respectivo, os tributos (excetuado o IPI, quando recuperável), as despesas com a sua colocação à disposição da empresa, e ainda todas as despesas relativas aos atos de aquisição propriamente dita.” Resolução CFC no 1.170, de 29 de maio de 2009.

“11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o 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. (Redação dada pela Resolução CFC no 1.273, de 31 de outubro de 2010)”

Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

“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.”

75. Conforme se observa, a regra é que os gastos com serviços de transportes sejam tratados como integrantes (ou componentes) do custo de aquisição dos bens movimentados.

76. Deveras, considerando que a legislação das contribuições em estudo cuidou expressamente dos gastos com transporte suportados pelo vendedor e silenciou acerca dos gastos com transporte suportados pelo adquirente, e que não há qualquer razão que justifique tratamento diferenciado conforme o custo do transporte seja suportado por um ou por outro, parece mesmo que a referida legislação considerou que os dispêndios com transportes na aquisição de bens suportados pelo adquirente devem integrar o custo de aquisição de tais bens.

77. Consequentemente, não há que se falar em creditamento em relação ao custo do serviço de transporte dos bens adquiridos. Em verdade, deve-se analisar a possibilidade de creditamento em relação à aquisição dos bens cujos custos englobam os custos de transporte.

78. Destarte, quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido (no caso presente partes e peças de reposição adquiridas), o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de cálculo na apuração do crédito.

79. Ao revés, se não for permitido o creditamento em relação às indigitadas partes e peças adquiridas, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos custos com seu transporte.

18. Portanto, o custo com frete nas aquisições de bens compõe somente indiretamente a base de cálculo do crédito das contribuições: se o valor do bem compõe a base de cálculo do crédito, o valor do frete de aquisição do bem também a compõe, haja vista ser integrante do custo de aquisição do bem adquirido; por outro lado, se o valor do bem adquirido não compõe a base de cálculo do crédito, o valor do frete de sua aquisição também não a compõe.

19. Nota-se, pois, que a conclusão referente ao valor do frete na compra, se compõe ou não a base de cálculo de um crédito das contribuições, está condicionada à análise do bem objeto do frete.

20. Diferente é a análise em relação às despesas com frete nas operações de venda do contribuinte, conforme inciso IX do art. 3º, das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Neste caso, a lei é explícita na concessão do direito creditório em relação aos gastos específicos com fretes a cargo do vendedor.

21. Outrossim, é a hipótese de o frete se enquadrar como serviço/insumo utilizado em etapa do processo produtivo, nos termos do inciso II das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

22. Esse enquadramento se verifica nos serviços de transporte contratados para movimentação de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos do contribuinte para continuidade de seu processo produtivo.

23. É o que indica o item 144 do parecer normativo Cosit/RFB nº 05/2018, ao se referir ao direito creditório sobre os combustíveis consumidos em veículos próprios do contribuinte, cuja situação é análoga ao frete contratado, para fins de enquadramento como insumo (seja um bem – combustível, seja um serviço – frete):

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em:

a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial;

b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; (...)

24. Caso se trate de transferência de produto acabado entre unidades, o frete não se caracteriza como serviço/insumo, pois o produto acabado pertence a estágio posterior ao processo produtivo.

25. O supracitado parecer normativo, em seus itens 55 e 56, ratifica esse entendimento ao tecer a respeito dos gastos relacionados a etapas posteriores à finalização do processo de produção:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como:

a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos;

b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas;

c) contratação de transportadoras.

26. Portanto, infere-se que há somente três hipóteses de creditamento de PIS/Cofins sobre os gastos com frete:

27. (1) Indiretamente, o frete que integra o custo de aquisição de um insumo ou mercadoria com direito ao crédito de PIS/Cofins; (2) a previsão expressa do direito creditório sobre a despesa com frete, constante no inciso IX do art. 3º, das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (frete arcado pelo vendedor nas operações de venda de produtos e mercadorias); e (3) a despesa com frete utilizado em etapa do processo produtivo ou na prestação de serviço do contribuinte, caracterizado, assim, como serviço/insumo previsto no inciso II das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

28. Bem. No caso em concreto, o contribuinte apresentou o rol de fretes que compõe a base de cálculo do crédito (natureza). Tais fretes, conforme requerido no item 3 do termo de intimação nº 278/2020/EQAUD/SRRF09/RFB, foram classificados de acordo com a natureza da operação. As seguintes classificações foram adotadas: 02-AQUISIÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO; 03-TRANSFERÊNCIA DE INSUMO PARA PRODUÇÃO; 05-OUTRAS TRANSFERÊNCIAS (MATERIAL DE CONSUMO); 06-VENDA; 07-OUTRAS OPERAÇÕES; 07-OUTRAS OPERAÇÕES (ANÁLISE DE MATÉRIA PRIMA); e 07-OUTRAS OPERAÇÕES (TRANSPORTES INSUMOS PARCERIA).

29. Os fretes cuja natureza da operação é 02-AQUISIÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, 03-TRANSFERÊNCIA DE INSUMO PARA PRODUÇÃO ou 05-OUTRAS TRANSFERÊNCIAS (MATERIAL DE CONSUMO) se enquadram, respectivamente, nas hipóteses de creditamento (1), (3) e (3) do item 27.

30. Contudo, no que diz respeito aos fretes vinculados a 02-AQUISIÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, verificou-se, por meio das notas fiscais dos insumos transportados, que boa parte destes insumos não compõe a base de cálculo do crédito de alíquota básica (natureza 2).

31. Desse fato resulta que referidos fretes não devem compor a base de cálculo do crédito de alíquota básica, pois não integram o valor do bem/insumo adquirido passível de creditamento, conforme fundamentado nos itens 15 a 19.

32. Os gastos com fretes utilizados nas remessas aos parceiros do sistema de parceria – 07- OUTRAS OPERAÇÕES (TRANSPORTES INSUMOS PARCERIA) – também não devem integrar a base de cálculo do crédito das contribuições. Isso porque referidos serviços de transporte não estão relacionados a operações de venda de mercadorias ou aquisições de insumos, nem se caracterizam como serviços utilizados em etapa da atividade produtiva do contribuinte.

33. O fato de haver um sistema de parceria, não tornam unificadas as atividades. Os parceiros têm, cada qual, suas atividades distintas na cadeia de produção. Nesse sentido, as despesas com os serviços de transporte utilizados nas remessas e/ou retornos de bens entre o contribuinte e seus parceiros não devem compor a base de cálculo das contribuições com fundamento no inciso II das leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

34. Já os fretes de natureza da operação 06-VENDA e 07-OUTRAS OPERAÇÕES (ANÁLISE DE MATÉRIA PRIMA), conforme informações apresentadas em resposta à intimação n.º 278/2020 (planilha “Comprovação Fretes 2019”), dizem respeito a remessas a terceiros, e, por conseguinte, não são abrangidos pelas hipóteses de creditamento elencadas no item 27.

35. Por sua vez, 07-OUTRAS OPERAÇÕES se trata de uma compra de bem do ativo imobilizado, o que exclui das referidas hipóteses de creditamento (item 27) o frete associado.

36. Há também os fretes cujas informações relativas à natureza da operação e atinentes aos bens transportados não foram apresentadas pelo contribuinte, a despeito de intimado para tal, o que de pronto enseja a glosa dos créditos correspondentes, haja vista a inexistência de informações suficientes à comprovação do direito creditório.

37. As glosas resultantes dos apontamentos feitos nos itens 31 a 36 estão demonstradas no anexo I.

I.1.2 – Embalagens 38. Identificou-se na planilha de resposta ao item 1 do termo de intimação n.º 278/2020/EQAUD/SRRF09/RFB, classificação do contribuinte em relação às embalagens adquiridas. Classificou-as em embalagem primária, secundária ou terciária.

39. Ao checar os itens agrupados a cada uma dessas classificações adotadas, notou-se que aquelas consideradas embalagens terciárias correspondem a embalagens utilizadas no transporte dos bens produzidos: paletes e filmes stretch. Tal fato indica que o custo com referidas embalagens está relacionado a etapa posterior à finalização do processo de produção.

40. Conforme entendimento firmado no parecer normativo Cosit/RFB n.º 05/2018, as embalagens utilizadas no transporte de mercadorias acabadas, não se enquadram no conceito de insumo trazido pelo inciso II do art. 3º das leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003. É o que se depreende dos itens 55 e 56 de referido parecer normativo, já transcritos no presente despacho decisório (item 25).

41. Portanto, glosa-se da base de cálculo do crédito das contribuições as embalagens utilizadas no transporte dos produtos/mercadorias acabados, as quais estão identificadas na planilha do contribuinte como embalagens terciárias.

42. A glosa está demonstrada no anexo II.

I.2 – Natureza da base de cálculo 3 (aquisição de serviços utilizados como insumo)

I.2.1 – Fretes 43. Constatou-se que o rol de fretes que compõe a base de cálculo do crédito das contribuições na condição de serviços/insumos utilizados no processo produtivo ou prestação de serviço (natureza 3), conforme planilha apresentada pelo contribuinte em resposta ao item 3 do termo de intimação n.º 278/2020/EQAUD/SRRF09/RFB, é em sua maioria relacionado a entradas de animais procedentes do sistema de parceria (operações classificadas equivocadamente como 02-AQUISIÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO).

44. Diante desse fato, o custo com tais serviços de transporte não devem compor a base de cálculo do crédito das contribuições, com fundamento no inciso II das leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, pois, conforme já mencionado nos itens 32 e 33, os fretes relacionados a remessas e/ou retornos de bens a/de parceiros não pertencem a etapa do processo produtivo exercido pelo contribuinte.

45. Os demais fretes que compõem a base de cálculo de natureza 3, ou se referem a venda de bens do ativo imobilizado (07-OUTRAS OPERAÇÕES), ou se trata de remessas a terceiros (07-OUTRAS OPERAÇÕES (REPARO DE EQUIP. DE PRODUÇÃO), ou não contém informações atinentes à natureza da operação e aos bens transportados, a despeito de intimado para tal. As duas primeiras situações não se enquadram nas hipóteses de creditamento listadas no item 27 e a terceira situação indica a inexistência de informações suficientes à comprovação do direito creditório.

46. Nesses termos, glosou-se a totalidade dos fretes que compõem a base de cálculo de natureza 3 classificados como de natureza da operação 02-AQUISIÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, 07-OUTRAS OPERAÇÕES, 07-OUTRAS OPERAÇÕES (REPARO DE EQUIP. DE PRODUÇÃO), bem como os fretes que não possuem informação quanto à natureza da operação.

47. As glosas estão demonstradas no anexo III.

I.3 – Natureza da base de cálculo 7 (armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda)

I.3.1 – Fretes 48. Na base de cálculo de natureza 7 o contribuinte listou as seguintes naturezas da operação: 02-AQUISIÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO; 03-TRANSFERÊNCIA DE INSUMO PARA PRODUÇÃO; 05-OUTRAS TRANSFERÊNCIAS (MATERIAL DE CONSUMO); 06-VENDA; 07-OUTRAS OPERAÇÕES; 07-OUTRAS OPERAÇÕES (ANÁLISE DE MATÉRIA PRIMA); 07-OUTRAS OPERAÇÕES (MÁQUINAS ALUGADAS); 07-OUTRAS OPERAÇÕES (TRANSPORTES DE OVOS); e 07-OUTRAS OPERAÇÕES (TRANSPORTES INSUMOS PARCERIA).

49. Vê-se, assim, que as operações não se resumem a fretes vinculados a operações de venda.

50. Contudo, como já observado anteriormente (item 27), o creditamento sobre o frete é possível em três hipóteses. Por essa razão se verificou a convergência das operações acima mencionadas às referidas hipóteses.

51. No caso dos fretes relacionados a aquisições de insumo (02-AQUISIÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO), verificou-se se os

bens transportados integram a base de cálculo do crédito de alíquota básica das contribuições, haja vista que nestas operações o frete compõe a base de cálculo somente na condição de integrante do valor de aquisição do bem passível de creditamento, conforme exposto nos itens 15 a 19.

52. Constatou-se que os fretes estão vinculados a bens que não compõem a base de cálculo do crédito das contribuições de alíquota básica.

53. Os fretes relacionados às operações 03-TRANSFERÊNCIA DE INSUMO PARA PRODUÇÃO e 05-OUTRAS TRANSFERÊNCIAS (MATERIAL DE CONSUMO), enquadram-se na hipótese de creditamento (3) do item 27.

54. Já as operações indicadas como 07-OUTRAS OPERAÇÕES, 07-OUTRAS OPERAÇÕES (ANÁLISE DE MATÉRIA PRIMA), 07- OUTRAS OPERAÇÕES (MÁQUINAS ALUGADAS), 07-OUTRAS OPERAÇÕES (TRANSPORTES DE OVOS) e 07-OUTRAS OPERAÇÕES (TRANSPORTES INSUMOS PARCERIA), não se trata de aquisições de insumos, vendas de produtos/mercadorias ou de movimentação de insumos ou produtos em elaboração entre estabelecimentos do contribuinte. Portanto, os respectivos fretes não se enquadram nas hipóteses exclusivas de creditamento elencadas no item 27.

55. No que se refere aos fretes de venda (06-VENDA), propriamente, parte dos serviços de transporte têm indicado como transportador a empresa FERMAC CARGO (CNPJ n.º 51.885.721/0001-67) ou a empresa DHL GLOBAL FORWARDING (BRAZIL) LOGISTICS LTDA. (CNPJ n.º 10.228.777/0001-61), que atuam no transporte de cargas internacional.

56. A Cosit, em sua solução de divergência n.º 3/2017, expõe o seguinte posicionamento a respeito do assunto:

TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA.

No regime de apuração não cumulativa, não geram direito ao crédito da Cofins os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, IX e §2º, II, Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 14; Constituição Federal, art. 195, §12.

57. Em resposta ao termo de intimação n.º 101/2021/EQAUD3/DRFBLU/SRRF09/RFB, o contribuinte confirma a natureza de frete internacional de referidos serviços de transporte.

58. Assim, diante da vedação ao aproveitamento de crédito sobre fretes internacionais, de acordo com o entendimento firmado na solução de divergência Cosit n.º 3/2017, faz-se necessária a glosa dos serviços de transporte internacional fornecidos pela FERMAC CARGO ou pela DHL GLOBAL FORWARDING (BRAZIL) LOGISTICS, classificados com a natureza da operação 06-VENDA.

59. Por sua vez, os serviços de transporte na venda de bem do ativo imobilizado (notas fiscais dos bens transportados de CFOP 55517), classificados sob a natureza da operação 06-VENDA, também devem ser glosados pela razão de não estarem relacionados a operações de venda abrangidas pelo inciso IX das leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

60. Há também os fretes cujas informações relativas à natureza da operação e atinentes aos bens transportados não foram apresentadas pelo contribuinte, a despeito de intimado

para tal, o que de pronto enseja a glosa dos créditos correspondentes, haja vista a inexistência de informações suficientes à comprovação do direito creditório.

61. As glosas estão demonstradas no anexo IV.”

A Recorrente apresentou tempestiva manifestação de inconformidade (fls. 30/42) alegando, em síntese:

- A Recorrente, que consiste em uma empresa agroindustrial exportadora, apurou créditos de PIS e COFINS em operações internas e externas, solicitando o ressarcimento do saldo credor acumulado das contribuições;

- Os créditos indevidamente glosados são legítimos porque todos os **fretes** tomados pela Recorrente são necessários para a realização de suas atividades e, desta forma, se enquadram no conceito de insumo;

- Asseverou que os fretes vinculados a insumos não tributados garantem direito ao crédito ordinário integral, porque não se condicionam ao mesmo método de cálculo dos bens transportados, como quer a fiscalização, inexistindo qualquer previsão da legislação que albergue tal restrição;

- Cita o Acórdão 3402-003.968, da lavra do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, no sentido de que “A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado”;

- Cita o Acórdão 3402-005.596, de relatoria da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, no sentido de que “É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado”;

- Quanto aos fretes vinculados à Fretes nas Operações com o Integrado, Fretes nas Aquisições de Produto Tributado, Fretes na Remessa para Industrialização de Ovos, Fretes na Remessa para Industrialização de Matérias Primas e Fretes nas Aquisições de Uso e Consumo com Direito ao Crédito, a Recorrente aduz que as leis de regência do PIS/COFINS não-cumulativo não preveem nenhuma vedação ao aproveitamento dos créditos sobre os serviços onerosos de transportes, pois tais fretes são utilizados para a fabricação de produtos destinados a venda;

- Cita o Acórdão nº 3301-00.424, no sentido de que “Gera direito a 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, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem”.

Cumprе esclarecer que, da integralidade das glosas levadas a efeito na auditoria fiscal, a Recorrente questiona apenas a glosa relacionada aos fretes, tratando, de forma específica, do frete vinculado à aquisição de produtos não tributados ou sujeitos à alíquota zero e, de forma genérica, dos serviços onerosos de transporte.

A 6ª Turma da DRJ-08, através do Acórdão n.º 108-028.220, proferido na sessão de 1º de setembro de 2022 (fls. 89/102), julgou improcedente a manifestação de inconformidade. A decisão restou assim ementada:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2019 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESAS COM FRETE.

O direito de calcular créditos de despesas com frete está restrito às operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. A despesa com frete na aquisição de bens não gera crédito por si só, mas sim porque integra o custo da mercadoria revendida e do bem utilizado como insumo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.”

Do inteiro teor do julgado, cumpre reproduzir os seguintes trechos:

Do relatório:

“2. Após análise do pleito da contribuinte, foi proferido Despacho Decisório por meio do qual foi reconhecido parcialmente o direito creditório. O Despacho Decisório foi fundamentado no Parecer n.º 42-2021/EQAUD3/DRFBLU/SRRF09/RFB, no qual está exposta a base legal da decisão e do qual se extraem as seguintes informações (fls. 2/26):

os pedidos de ressarcimento analisados no Parecer dizem respeito a créditos vinculados a receitas não tributadas no mercado interno e a créditos vinculados a receitas de exportação do 1º ao 4º trimestre de 2019;

diante das informações disponíveis, verificaram-se algumas inconsistências, as quais resultaram em diminuições ou realocações de crédito, que repercutiram nos valores objeto dos pedidos de ressarcimento. A demonstração individualizada das inconsistências por trimestre/tributo obtém-se nos anexos ao Parecer, nos quais constam os demonstrativos relativos às glosas/realocações que resultaram nos valores deferidos por meio dos despachos decisórios de cada PERDCOMP;

foi instaurado o dossiê n.º 13033.564461/2020-22, utilizado para formalizar intimações e recebimento de documentos/respostas do contribuinte, bem como para a guarda de planilhas e/ou documentos que sustentam as conclusões obtidas mediante a análise das informações checadas;

Natureza da base de cálculo 2 – aquisição de bens utilizados como insumo - fretes: há somente três hipóteses de creditamento de PIS/Cofins sobre os gastos com frete: (1) Indiretamente, o frete que integra o custo de aquisição de um insumo ou mercadoria com direito ao crédito de PIS/Cofins; (2) a previsão expressa do direito creditório sobre a despesa com frete, constante no inciso IX do art. 3º, das leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 (frete arcado pelo vendedor nas operações de venda de produtos e mercadorias); e (3) a despesa com frete utilizado em etapa do processo produtivo ou na prestação de serviço do contribuinte, caracterizado, assim, como serviço/insumo previsto no inciso II das leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003;

no caso em concreto, a contribuinte apresentou o rol de fretes que compõe a base de cálculo do crédito (natureza 2). Tais fretes, conforme requerido em termo de intimação, foram classificados de acordo com a natureza da operação. As seguintes classificações foram adotadas: 02-AQUISIÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO; 03-TRANSFERÊNCIA DE INSUMO PARA

PRODUÇÃO; 05-OUTRAS TRANSFERÊNCIAS (MATERIAL DE CONSUMO); e 07-OUTRAS OPERAÇÕES (TRANSPORTES INSUMOS PARCERIA);

os fretes cuja natureza da operação é 02-AQUISIÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, 03-TRANSFERÊNCIA DE INSUMO PARA PRODUÇÃO ou 05-OUTRAS TRANSFERÊNCIAS (MATERIAL DE CONSUMO) se enquadram, respectivamente, nas hipóteses de creditamento (1), (3) e (3) acima;

no que diz respeito a parte dos fretes vinculados a 02-AQUISIÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, verificou-se, por meio das notas fiscais dos insumos transportados, que boa parte destes insumos não compõe a base de cálculo do crédito de alíquota básica (natureza 2). Na planilha "Relação 2017" (aba "FRETE NAT CREDITO 02"), constante do dossiê, relacionam-se os fretes sem direito a crédito em razão de não transportarem insumos que compõem a base de cálculo do crédito de alíquota básica;

os gastos com fretes utilizados nas remessas aos parceiros do sistema de parceria - 07-OUTRAS OPERAÇÕES (TRANSPORTES INSUMOS PARCERIA) - também não devem integrar a base de cálculo do crédito das contribuições. Referidos serviços de transporte não estão relacionados a operações de venda de mercadorias ou aquisições de insumos, nem se caracterizam como serviços utilizados em etapa da atividade produtiva do contribuinte. O fato de haver um sistema de parceria não torna as atividades unificadas. Os parceiros têm, cada qual, suas atividades distintas na cadeia de produção. Nesse sentido, as despesas com os serviços de transporte utilizados nas remessas e/ou retornos de bens entre o contribuinte e seus parceiros não devem compor a base de cálculo das contribuições com fundamento no inciso II das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;

há também fretes cujas informações relativas à natureza da operação e atinentes aos bens transportados não foram apresentadas pela contribuinte, a despeito de intimada para tal, o que ensejou a glosa dos créditos correspondentes, haja vista a inexistência de informações suficientes à comprovação do direito creditório;

as glosas relativas aos fretes acima mencionados estão demonstradas no anexo I;

Natureza da base de cálculo 2 – aquisição de bens utilizados como insumo – embalagens: apurou-se que há dispêndios relativos a embalagens utilizadas no transporte dos bens produzidos (paletes e filmes stretch). O custo com referidas embalagens está relacionado a etapa posterior à finalização do processo de produção, o que não se enquadra no conceito de insumo. A glosa está demonstrada no anexo II;

Natureza da base de cálculo 3 – aquisição de serviços utilizados como insumo – fretes: conforme planilha apresentada pela contribuinte, o rol de fretes que compõe a base de cálculo do crédito das contribuições na condição de serviços/insumos utilizados no processo produtivo ou prestação de serviço (natureza 3) é, em sua grande maioria, relacionado a operações de venda (natureza da operação 06-VENDA). Verificou-se que todos os fretes relacionados a operações de venda têm como fornecedor do serviço a empresa FERMAC CARGO, de CNPJ nº 51.885.721/0001-67, que atua como agenciadora no transporte internacional de cargas. Foram glosadas as despesas correspondentes, tendo em vista que no regime de apuração não cumulativa não geram direito a crédito os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil;

há também fretes listados cuja natureza da operação é 07-OUTRAS OPERAÇÕES, as quais correspondem a outras saídas. Tais fretes não se enquadram em nenhuma das hipóteses possíveis de creditamento das despesas com serviços de transporte. Ademais,

infere-se, por meio do transportador informado (FERMAC CARGO), tratar-se de frete internacional;

por fim, há os fretes de natureza da operação 03-TRANSFERÊNCIA DE INSUMO PARA PRODUÇÃO que, na realidade, dizem respeito a remessas a terceiros, como se depreende das informações apresentadas em resposta à intimação, em especial a informação quanto ao destinatário do bem transportado, o qual não corresponde a estabelecimento do contribuinte. As remessas a terceiros não se enquadram nas hipóteses de creditamento;

as glosas correspondentes estão demonstradas no anexo III;

Natureza da base de cálculo 7 - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda – fretes: a contribuinte listou as operações de 02-AQUISIÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO; 03-TRANSFERÊNCIA DE INSUMO PARA PRODUÇÃO; 05-OUTRAS TRANSFERÊNCIAS (MATERIAL DE CONSUMO); 05-OUTRAS TRANSFERÊNCIAS (MATRIZ DE SUÍNOS); 06-VENDA; 07-OUTRAS OPERAÇÕES; 07-OUTRAS OPERAÇÕES (OVOS FÉRTEIS); e OUTRA5 OPERAÇÕES (TRANSPORTES INSUMOS PARCERIA);

as operações listadas não se resumem a fretes vinculados a operações de venda;

no caso dos fretes relacionados a aquisições de insumo (02-AQUISIÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO), constatou-se que parte dos fretes está vinculada a bens que não compõem a base de cálculo do crédito das contribuições de alíquota básica. Na planilha "Relação 2017" (aba "FRETE NAT CREDITO 07"), constante do dossiê, relacionam-se tais fretes;

os fretes relacionados às operações 05-OUTRAS TRANSFERÊNCIAS (MATERIAL DE CONSUMO) e 05-OUTRAS TRANSFERÊNCIAS (MATRIZ DE SUÍNOS), enquadram-se na hipótese de creditamento;

as operações indicadas como 07-OUTRAS OPERAÇÕES, 07-OUTRAS OPERAÇÕES (OVOS FÉRTEIS) e OUTRAS OPERAÇÕES (TRANSPORTES INSUMOS PARCERIA), não correspondem a aquisições de insumos, vendas de produtos/mercadorias ou de movimentação de insumos ou produtos em elaboração entre estabelecimentos do contribuinte. Portanto, os respectivos fretes não se enquadram nas hipóteses exclusivas de creditamento;

no que se refere aos fretes de venda (06-VENDA), parte dos serviços de transporte têm indicado como transportador a empresa FERMAC CARGO (CNPJ nº 51.885.721/0001-67) ou a empresa DHL GLOBAL FORWARDING (BRAZIL) LOGISTICS LTDA. (CNPJ nº 10.228.777/0001-61), que atuam no transporte de cargas internacional, o que veda o aproveitamento de crédito;

os serviços de transporte na venda de bem do ativo imobilizado (notas fiscais dos bens transportados de CFOP 5551 - Planilha do contribuinte "Comprovação Fretes 2017"), classificados sob a natureza da operação 06-VENDA, também devem ser glosados pela razão de não estarem relacionados a operações de venda abrangidas pelo inciso IX das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

há também os fretes cujas informações relativas à natureza da operação e atinentes aos bens transportados não foram apresentadas pela contribuinte, o que também enseja a glosa dos créditos correspondentes, haja vista a inexistência de informações suficientes à comprovação do direito creditório.

as glosas correspondentes estão demonstradas no anexo IV;

□ as glosas acima fundamentadas resultaram em alterações na base de cálculo dos créditos, conforme demonstrativo do anexo V. Com os valores ajustados dos créditos, tem-se os valores de crédito vinculado a receitas não tributadas do mercado interno (código 201) e de crédito vinculado a receitas do mercado externo (código 301) passíveis de ressarcimento.

Do voto:

“8. A manifestante argumenta então que todos os custos que o sujeito passivo tenha e que sejam necessários para suas atividades gerariam direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativos, acrescentando que todos os fretes tomados são necessários e inerentes às suas atividades e, desta forma, se enquadram no conceito de insumo, razão pela qual não se poderia admitir a interpretação restritiva do conceito de insumo adotada no Parecer Fiscal.

9. O caput e incisos do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelecem hipóteses de desconto de créditos na apuração, respectivamente, do PIS e da COFINS não cumulativos, nos termos abaixo transcritos: (...)

10. De acordo com as normas citadas, podem ser descontados das contribuições os créditos apurados em relação aos bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

11. Além de estabelecer os bens e serviços considerados insumos e suas limitações, conforme inciso II do artigo 3º e parágrafos, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a legislação prevê outras hipóteses que possibilitam o desconto de créditos na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos, enumeradas em uma relação restritiva nos demais incisos do referido artigo.

12. No que diz respeito aos insumos para fins de apuração dos créditos, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (sessão de 22/02/2018, acórdão publicado em 24/04/2018), sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), o Superior Tribunal de Justiça - STJ estabeleceu o alcance do conceito de insumo.

13. Em 17/12/2018 foi exarado o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que apresenta as principais repercussões no âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB) decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pelo STJ. (...)

15. Portanto, em consonância com o inciso II do caput do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e de acordo com a norma acima citada, o conceito de insumo para apuração de créditos do PIS e da COFINS não cumulativos abrange os custos e despesas aplicados ou consumidos no processo produtivo de bens ou produtos destinados à venda, aferidos à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância.

16. Assim, diversamente do que alega a contribuinte, não são todos os custos necessários à sua atividade que geram direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativos.

17. Ainda, conforme apontado no citado Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2008, as outras modalidades de creditamento estabelecidas na legislação afastam a aplicação da regra geral do inciso II do artigo 3º das leis citadas, que trata dos insumos.

18. No caso, a autorização legal para calcular créditos da contribuição para o PIS e da COFINS com despesas de frete está prevista no inciso IX do artigo 3º, da Lei nº

10.833/2003 c/c artigo 15, inciso II, do mesmo diploma legal, novamente abaixo transcritos: (...)

19. Tem-se, portanto, que a lei prevê crédito específico com despesas de frete apenas nas operações de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor.

20. De outro lado, conforme abaixo reproduzido, a IN RFB nº 1911/2019, já tratando do novo conceito de insumo, admite expressamente o crédito, a título de insumo, com serviços de transporte de produtos em elaboração em ou entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica. A vedação à tomada de créditos nos serviços de transporte de produtos efetuados posteriormente à finalização do processo produtivo, realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica, está também expressamente apontada na instrução normativa: (...)

21. Destaque-se que a fiscalização expressamente menciona que apurou créditos relativos a despesas com transporte em etapa do processo produtivo da contribuinte. Oportuno registrar que o art. 172, §1º, IX, menciona o transporte de produtos em elaboração apenas entre estabelecimentos da pessoa jurídica, o que afasta a hipótese da industrialização por encomenda.

22. A manifestante entendeu ser também equivocada a glosa de créditos oriundos de despesas com frete na aquisição de bens tributados à alíquota zero de PIS/COFINS, alegando que a apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado.

23. Como visto, a lei não prevê a apuração de créditos a partir do pagamento de fretes nas operações de compras.

24. Entretanto, considera-se que as despesas com fretes na aquisição de mercadorias integram o custo da aquisição, de acordo com o disposto no artigo 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 (atualmente disposto no art. 301, § 1º do Decreto nº 9.580/2018): (...)

25. Assim, tem-se que a despesa com frete na aquisição de insumos não gera crédito por si só, mas por compor o custo do bem adquirido.

26. A mencionada IN RFB nº 1911/2019 reconhece que o frete compõe o custo de aquisição do insumo ou de bens para revenda, quando o ônus for suportado pelo comprador e quando admitido o crédito em relação ao insumo e/ou bem adquirido (art. 167, I).

27. A possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete na aquisição está relacionada à possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens adquiridos. Desta forma, somente o valor do frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis de creditamento pode ser creditado.

28. Por outro lado, se o insumo ou produto adquirido não está sujeito ao pagamento da contribuição é vedada a possibilidade de calcular créditos, de acordo com o disposto no artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e, da mesma forma, não é possível calcular créditos em relação ao valor do frete correspondente.

29. Portanto, é correta a glosa de créditos sobre tais despesas.

30. A contribuinte assevera que corresponderiam a despesas relativas à industrialização e produção de bens e mercadorias para comercialização, com o objetivo de venda final, glosas relativas a Fretes nas Operações com o Integrado, Fretes nas Aquisições de Produto Tributado, Fretes na Remessa para Industrialização de Ovos, Fretes na Remessa para Industrialização de Matérias Primas e Fretes nas Aquisições de Uso e Consumo

com Direito ao Crédito. Acrescenta que a legislação não prevê nenhuma vedação à tomada de crédito relativa a essas operações, que são essenciais e integram o custo de produção de mercadorias destinadas à venda.

31. Como já abordado, não são todos os custos necessários à atividade da pessoa jurídica que geram direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativos.

32. No Parecer da auditoria fiscal estão indicadas as hipóteses de tomada de crédito relativas a frete, bem como as glosas efetuadas, tendo em vista que não correspondem a aquisições de insumos com direito a crédito de PIS/Cofins, nem a vendas de produtos/mercadorias ou à movimentação de insumos ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da contribuinte.

33. A apuração da fiscalização foi efetuada com base nas informações e documentos apresentados pela contribuinte no curso do procedimento fiscal.

34. A manifestante, por seu turno, limitou-se a alegar, genericamente, que as glosas relativas aos mencionados fretes são essenciais e relevantes sem, contudo, apresentar qualquer elemento hábil a apontar e comprovar quais das operações cujos créditos correspondentes foram glosados porventura se enquadrariam nas hipóteses exclusivas de creditamento.

35. Nos casos de utilização de direito creditório pelo sujeito passivo, ocasião em que a situação posta se refere a desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição do interessado a demonstração da efetiva existência do direito pretendido. O CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto a fato constitutivo do seu direito (art. 373).

36. Oportuno registrar que a fiscalização, tendo em vista a inexistência de informações suficientes à comprovação do direito creditório, efetuou glosas referentes a fretes cujas informações relativas à natureza da operação e aos bens transportados não foram apresentadas pela contribuinte.

37. Portanto, devem ser mantidas as glosas de créditos referentes a despesas com frete.

38. Diante do exposto, voto no sentido de julgar a manifestação de inconformidade improcedente, para que seja mantido o Despacho Decisório.”

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário (fls. 109/122), no qual a Recorrente reitera as razões contidas na manifestação de inconformidade.

Novamente, a Recorrente insurge-se apenas contra a parcela das glosas relativas aos fretes e, ainda assim, de forma genérica, à exceção do frete vinculado à aquisição de produtos não tributados, razão pela qual a decisão ficará adstrita a esses pontos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo, passando-se à sua análise.

Alegações genéricas e matérias não impugnadas

Assim como a Manifestação de Inconformidade, o Recurso Voluntário interposto pela Recorrente restringe o seu inconformismo às glosas dos créditos de PIS pretendidos sobre **fretes**. Ademais, com exceção dos créditos pleiteados em relação aos fretes vinculados à aquisição de produtos não tributados, o Recurso Voluntário traz alegações extremamente genéricas no sentido de que os mencionados fretes são essenciais e relevantes sem, contudo, adentrar e refutar discriminadamente as glosas efetuadas e sem apresentar qualquer elemento hábil e apontar e comprovar quais das operações cujos créditos correspondentes foram glosados porventura se enquadrariam em hipóteses de creditamento.

O presente acórdão, portanto, ficará adstrito aos pontos de inconformismo da Recorrente discutidos em seu Recurso Voluntário e que enfrentam a decisão atacada, pois a argumentação genérica impede o conhecimento da matéria, como reiteradamente decidido por esta Turma Julgadora:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DEFESA. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. EQUIPARAÇÃO A MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido contraditada de forma pontual, sobre a qual o recorrente se restringe a fazer afirmações genéricas, sem atacar diretamente questões de fato ou de direito.”

(CARF, Processo nº 10983.909312/2016-93, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-010.790 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de julho de 2023, Relatora Ana Paula Giglio)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

MATÉRIA RECORRIDA GENERICAMENTE. **A matéria recorrida de maneira genérica em tempo e modo próprios não deve ser conhecida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.**

DIALETICIDADE. AUSÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO. **Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.”**

(CARF, Processo nº 10880.925509/2017-17, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-010.795 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de julho de 2023, Presidente Redator Hércio Lafetá Reis)

Cumprе pontuar, ademais, que o Recurso Voluntário, apesar de admitir fundamentação livre e ser tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos, conforme precedente deste CARF:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005 JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. PRESSUPOSTOS RECURSAIS INTRÍNSECOS E EXTRÍNSECOS. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. IMPUGNAÇÃO NÃO

CONHECIDA PELA DECISÃO HOSTILIZADA. PROIBIÇÃO DA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

O recurso voluntário interposto, apesar de ser de fundamentação livre e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal extrínseco dos recursos. Isto exige que o objeto do recurso seja delimitado pela decisão recorrida havendo necessidade de se demonstrar as razões pelas quais se infirma a decisão. **As razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada**, devendo haver a observância dos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo grau de jurisdição.”

(CARF, Processo nº 10840.910720/2009-93, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-010.492 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de abril de 2023, Relator Márcio Robson Costa)

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/07/2006 a 31/05/2007 DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso que não ataca os fundamentos da glosa não deve ser conhecido por malferir a dialeticidade descrita no artigo 58 do Decreto 7.574/2011.”

(CARF, Processo nº 15504.010684/2010-34; Acórdão nº 3401-007.923; Relator Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto; sessão de 30/07/2020)

Desse modo, deixo de conhecer do Recurso Voluntário na parte relativa a alegações genericamente formuladas.

Ônus da prova

Nos processos derivados de pedidos de ressarcimento/compensação, a comprovação do direito creditório incumbe ao contribuinte, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, sendo este o posicionamento adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2003 a 28/02/2003

COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa que não homologou a compensação declarada por falta de demonstração e comprovação do pagamento indevido.” (Processo nº 13971.900707/2008-48, Acórdão 3201-006.746, sessão de 24/06/2020)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 03/10/2012

DIREITO CREDITÓRIO. PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova de sua existência e montante, sem o que não pode ser restituído ou utilizado em compensação. Faltando ao

conjunto probatório carreado aos autos pela interessada elemento que permita a verificação da existência de pagamento indevido ou a maior frente à legislação tributária, o direito creditório não pode ser admitido.

(...) VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA.

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.” (Processo n.º 10283.900010/2013-02, Acórdão 3201-003.718, sessão de 24/05/2018) (g.n.)

No presente caso, a fiscalização, tendo em vista a inexistência de informações suficientes à comprovação do direito creditório, efetuou glosas referentes a fretes cujas informações relativas à natureza da operação e aos bens transportados não foram apresentadas pela Recorrente, razão pela qual devem ser mantidas as referidas glosas.

Superados os pontos acima, passa-se a analisar o direito creditório da Recorrente no que se refere frete vinculado a aquisição de produtos e insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Frete vinculado a aquisição de produtos e insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero

O acórdão recorrido, interpretando o teor do artigo 167, inciso I, da IN RFB n.º 1911/2019, concluiu que somente o valor do frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis de creditamento pode ser creditado.

Ainda de acordo com o acórdão recorrido, se o insumo ou produto adquirido não está sujeito ao pagamento da contribuição, é vedada a possibilidade de calcular créditos em relação a eles, de acordo com o disposto no artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003. Da mesma forma, não seria possível calcular créditos em relação ao valor do frete correspondente.

Ao contrário do posicionamento adotado pelo acórdão recorrido, o entendimento que vem prevalecendo no âmbito deste CARF é no sentido de ser possível o creditamento em relação ao frete tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado:

“FRETES NA COMPRA DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. Nos moldes firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, se o frete em si for relevante e essencial à atividade econômica do contribuinte, independentemente da alíquota do produto que o frete carregou, deve gerar o crédito.” (CARF, Processo n.º 10650.902228/2017-91, Acórdão n.º 3201-009.200 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Presidente-Redator Hércio Lafeté Reis, Sessão de 21 de setembro de 2020)

“COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS. É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido,

geram direito integral ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.” (CARF, Processo n.º 12585.000534/2010-71, Acórdão n.º 3201-008.123 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Redator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Sessão de 24 de março de 2021) (g.n.)

“CRÉDITO. FRETE TRIBUTADO. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE. Por se tratar de serviços despendidos durante a aquisição de insumos a serem aplicados na produção, ainda que se referindo a produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição, admite-se o desconto de crédito da contribuição, observados os demais requisitos da lei.” (CARF, Processo n.º 16692.721239/2017-62, Acórdão n.º 3201-009.744 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Presidente- Redator Hércio Lafeté Reis, Sessão de 25 de julho de 2022)

Neste sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais também já por inúmeras vezes se pronunciou, como se exemplifica pela transcrição da ementa do Acórdão n.º 9303-013.649:

“PIS. 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. Reflexos do decidido no processo principal (10183.904484/2013-43) sobre o processo apensado.” (CARF, Processo n.º 10183.725237/2016-25, Acórdão n.º 9303-013.649 – CSRF / 3ª Turma, Redator Designado Rosaldo Trevisan, Sessão de 14 de dezembro de 2022)

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de não conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, por alegações genéricas de matérias não impugnadas, e, na parte conhecida, dar parcial provimento para reconhecer o direito ao crédito de PIS/PASEP não cumulativo sobre o frete vinculado à aquisição de produtos e insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, desde que o serviço de transporte tenha sido tributado e prestado por pessoa jurídica residente no País, e observados os demais requisitos exigidos em lei.

(documento assinado digitalmente)

Joana Maria de Oliveira Guimarães

Fl. 20 do Acórdão n.º 3201-011.649 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10935.910712/2020-01