



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.722204/2017-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-014.135 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2024
Recorrente GRANO ALIMENTOS S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2015

PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170. STJ.

O conceito de insumo, instituído disposto pelo inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, afere sua configuração, de modo a permitir o crédito, desde que enquadrado como essencial ou relevante ao processo produtivo do contribuinte, conforme entendimento firmado no Resp 1.221.170/STJ, julgado sob a égide dos recursos repetitivos.

GLOSA DE FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO. ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO DO CONTRIBUINTE.

O frete na aquisição de insumos tem como base entendimento pacífico neste Tribunal pela possibilidade de creditamento das contribuições, porque essenciais, tendo em vista que são responsáveis pela logística do insumo que será utilizado na produção.

PERDCOMP. GLOSA DE CRÉDITOS. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

É cediço o entendimento deste Tribunal, nos ditames do artigo 373, do Código de Processo Civil, que no caso de pedido de ressarcimento, restituição ou compensação, o ônus probatório, de demonstrar mediante documentos fiscais e contábeis, dentre outras provas, além da descrição e evidenciação de seu processo produtivo, é do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se os créditos de frete de produtos sujeitos à alíquota zero, reclassificados como não ressarcível.

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Francisca Elizabeth Barreto, Wilson Antonio de Souza Correa (suplente convocado (a)), Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Denise Madalena Green, substituído (a) pelo(a) conselheiro(a) Wilson Antonio de Souza Correa, o conselheiro(a) Celso Jose Ferreira de Oliveira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Francisca Elizabeth Barreto.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório proferido no acórdão de primeira instância supramencionado:

Trata o presente processo do PER/DCOMP nº 20198.78647.200616.1.1.19-0537 (fls. 17/22), cujo despacho decisório, emitido por autoridade fiscal da DRF em Caxias do Sul/RS, reconheceu parte do direito creditório pleiteado, conforme resumo abaixo, extraído da conclusão do despacho decisório de fls. 23/40:

Processo 11020.722205/2017-84 - PER 20198.78647.200616.1.1.19-0537 – COFINS

Mês	Valor Crédito 201 - EFD	Item 3.1	Item 3.2	Item 3.3	Item 3.4	Valor crédito 201 - Ajustado
10/2015	133.538,38	171,02	260,62	1.111,08	60,74	131.934,91
11/2015	113.557,81	173,79	1.378,91	1.527,60	57,88	110.419,63
12/2015	133.552,21	56,04	182,53	710,40	0,00	132.603,24
Total Geral	380.648,40	400,85	1.822,06	3.349,08	118,62	374.957,78

O crédito a que a manifestante alega ter direito diz respeito à Cofins Não-Cumulativa – Mercado Interno, referente à apuração do 4º trimestre de 2015 (crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno).

Após auditoria realizada pela autoridade fiscal, verifica-se, no despacho decisório de fls. 23/40, que, do valor de R\$ 380.648,40 pleiteado pela manifestante, foi deferido o valor de R\$ 374.957,78, restando glosado, portanto, o valor de R\$ 5.690,62, objeto da presente lide.

O valor glosado decorre de irregularidades fiscais encontradas durante a auditoria e, conforme consta do capítulo 3 do despacho decisório, divide-se em 4 itens:

3.1 – Frente na operação de venda;

3.2 – Frete na aquisição de insumos/mercadorias de PJs e PFs nacionais;

3.3 – Frete interno na aquisição de bens para revenda de PJs estrangeiras;

3.4 – Fretes diversos.

Devidamente cientificado, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 67/138. Em suma, são esses os argumentos constantes na peça de defesa:

- ao analisar os pedidos de ressarcimento, "o Sr. Auditor-Fiscal apontou 3 (três) irregularidades fiscais, a saber: i) Frete na operação de venda; ii) Frete na aquisição de

insumos/mercadorias de PJs e PFs nacionais; e iii) Frete interno na aquisição de bens para revenda de PJs estrangeiras”;

- quanto ao item “Frete na operação de venda”, a manifestante entende que merece reforma a decisão da autoridade fiscal quanto à restrição ao ressarcimento decorrente da reclassificação do crédito de frete sobre as operações de venda de produtos à alíquota zero, pois, segundo ela, na decisão impugnada, entendeu-se que o crédito deveria ter sido escriturado como CST 53 (crédito vinculado a receitas tributadas e não tributadas no mercado interno). Portanto, a autoridade fiscal teria entendido pela reclassificação desses créditos, restringindo o direito da manifestante de ressarcir-se das rubricas reclassificadas sem sequer fazer referência ao fundamento da restrição. Prossegue a manifestante: “Ora, não se verifica na legislação nenhuma norma que restrinja o direito do Contribuinte de ressarcir-se do crédito, seja ele escriturado como CST 51 ou 53”. Por fim, frisou que o direito de crédito decorrente do frete pago nas operações de venda de produtos à alíquota zero é claro na legislação e pacífico na jurisprudência do CARF, conforme legislação e acórdãos citados;

- em relação ao item “Frete na aquisição de insumos/mercadorias de PJs e PFs nacionais”, a manifestante expôs que a decisão da autoridade fiscal está em desacordo com o “novo conceito de insumo adotado pelo CARF”, conforme acórdãos citados, e concluiu que o serviço de frete é inerente à produção e, como tal, deve gerar o direito a crédito de PIS e Cofins;

- já no que se refere ao item “Frete interno na aquisição de bens para revenda de PJs estrangeiras”, a manifestante expôs, também, que a decisão da autoridade fiscal contraria o “recente posicionamento do CARF quanto ao conceito de insumo”, conforme acórdão citado no corpo da peça de defesa;

- diante de todo o exposto, a manifestante “requer seja recebida a presente Manifestação de Inconformidade para o fim de reformar na integralidade o despacho decisório pelas razões acima mencionadas”. Afora os documentos de identificação e representação, nada mais fora juntado.

A 4ª Turma da DRJ/BSB, em 27 de fevereiro de 2020,, decidiu pela improcedência da impugnação, mantendo-se o crédito, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2015

PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NO MERCADO INTERNO. FRENTE NA IMPORTAÇÃO DE BENS PARA REVENDA.

A apuração de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins no regime não cumulativo deve guardar respaldo nas previsões constantes da legislação atinente à matéria. Justificadas as glosas decorrentes de irregularidades fiscais apuradas em sede de auditoria fiscal.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. REGIME NÃO CUMULATIVO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

A restituição só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo e somente pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei. O sujeito passivo é o responsável pela produção de provas acerca do direito creditório pleiteado. A escrituração contábil/fiscal, além de alinhada às declarações e demonstrativos apresentados a Receita Federal, deve ser fundamentada e lastreada em documentos hábeis e idôneos.

PARECERES NORMATIVOS E SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT/RFB. EFEITO VINCULANTE NO ÂMBITO DA RFB.

Consoante art. 12 da Portaria RFB nº 1.936, de 06/12/2018, os pareceres normativos e as soluções de consulta emitidas pela Cosit/RFB são dotadas de efeito vinculante no âmbito da RFB.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.

Salvo as exceções expressas em lei, as referências a entendimentos de segunda instância administrativa ou judiciais, bem como a manifestações da doutrina especializada, não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A recorrente apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, afirmando, em síntese: i) direito ao crédito no frete de produtos desonerados; ii) direito ao frete na aquisição de insumos/mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas e físicas, nos termos da essencialidade e relevância, oriundos do Resp 1.221.170; iii) direito ao crédito de frete interno na aquisição de bens para revenda de pessoas jurídicas estrangeiras.

Após, foi juntada sentença definitiva do mandado de segurança supramencionado no relatório de primeira instância, apenas confirmando o direito à correção do crédito pleiteado pela Selic.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

A controvérsia reside nos seguintes pilares argumentativos: i) direito ao crédito no frete de produtos desonerados; ii) direito ao frete na aquisição de insumos/mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas e físicas, nos termos da essencialidade e relevância, oriundos do Resp 1.221.170; iii) direito ao crédito de frete interno na aquisição de bens para revenda de pessoas jurídicas estrangeiras.

Pois bem, tratarei em partes.

Do direito ao crédito de frete de produtos sujeitos à alíquota zero – reclassificação como não ressarcível

Esse tópico, abordará a discussão sobre a possibilidade da manutenção do direito ao crédito quanto ao frete de produtos desonerados - em razão de alíquota zero, que foi reconsiderado como não ressarcível pela fiscalização.

Contudo, entendo pela reversão do feito pela fiscalização, e, a partir disso, considerar como ressarcível.

A controvérsia parte de dois entendimentos, *quanto à composição do custo de aquisição*: i) a operação deve ser vista de forma vinculada, e inteiriça, ou seja, o frete é atrelado à mercadoria, e se a mercadoria é desonerada do recolhimento das contribuições, o mesmo raciocínio se aplica ao frete; ou ii) o frete e a mercadoria são vistos de forma totalmente desvinculada, pouco importando se a mercadoria sofre a incidência das contribuições.

A Câmara Superior já se manifestou sobre o tema:

COFINS NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA ("MONOFÁSICA"). DIREITO A CRÉDITO SOBRE GASTOS INCORRIDOS COM FRETE NA REVENDA. As revendas, distribuidoras e atacadistas de produtos sujeitas a tributação concentrada pelo regime não cumulativo, ainda que, as receitas sejam tributadas à alíquota zero, podem descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por elas suportadas na condição de vendedor, conforme dispõe o art. 3, IX das Leis nos 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS. (Acórdão no 9303004.310, Rel. Conselheiro Demes Brito, maioria, vencido o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, sessão de 15/09/2016) (grifo nosso) Em tal julgado, merece destaque, pela clareza e pela percepção matemática da sistemática relativa às contribuições, a declaração de voto do Conselheiro Júlio César Alves Ramos: "...; parece consolidado o entendimento de que, quando um dado artigo legal faz remissão a situação ou caso disciplinado em outro, apenas está alcançando a hipótese nele mencionada, não "encampando" restrições lá eventualmente presentes. Nesse sentido, quando o inciso IX ora em discussão remete ao inciso I, apenas quer evitar repetir que se trata da revenda, aí prevista, não avançando à exclusão dos setores lá consignada. Em suma, podem se creditar pelo frete e pela armazenagem todos aqueles que pratiquem revenda, mesmo que o crédito pela revenda em si esteja vedado. Pode parecer estranho, à primeira vista, que assim seja, uma vez que o distribuidor nada pagará a título das contribuições, reduzida que foi sua alíquota a zero. Mas um exame mais acurado revela que não. É o segundo argumento, da neutralidade, abaixo detalhado, que acresço ao voto do n. relator. Como sabemos todos, a sistemática da não cumulatividade tem como motivação evitar a cumulação de incidências. O seu objetivo, pois

é tão somente o de garantir que o valor efetivamente recolhido não supere o que resulta da multiplicação da alíquota ad valorem pelo preço final do bem ou serviço submetido à tributação. Nela, nada impede que todo o valor devido se concentre numa dada etapa da cadeia produtiva, final ou não. Ela estará garantida, nesse caso, desde que as demais etapas sejam desoneradas da tributação, por exemplo, por redução a zero de sua alíquota. (...) Para reforçar o argumento, talvez seja válido tentar um simples exemplo numérico. Admitamos, assim, que um dado produto tenha seu preço no varejo fixado pelo fabricante em R\$1.000,00, saindo da fábrica por R\$740,00 e do distribuidor, por R\$900,00, dos quais R\$100,00 correspondam ao frete pago, sobre o qual incidiram normalmente as contribuições de forma não cumulativa.

Na ausência de concentração, as contribuições devidas (espero não errar as contas) na saída do fabricante somariam R\$68,45, do distribuidor, R\$83,25 e do varejista, R\$92,50. Do valor que deve, o distribuidor pode se creditar dos R\$68,45 devidos até a etapa anterior mais R\$9,25 do frete pago; recolhe, portanto, R\$5,55. O varejista se creditaria dos R\$83,25 e recolheria os restantes R\$9,25. No total, R\$92,50 teriam sido efetivamente recolhidos ($68,45 + 5,55 + 9,25 + 9,25$), valor que corresponde exatamente à alíquota de 9,25% aplicada sobre o preço final. Mantida a hipótese da neutralidade, esse mesmo valor deve ser recolhido após a concentração.

Vejamos se é isso que ocorre se não se permitir o crédito e mantido tudo o mais: na saída do fabricante incidiriam as contribuições às novas alíquotas de 10,3% e 2,2%, somando 12,5%. Na saída do industrial, portanto, são devidos R\$92,50. Distribuidor e varejista nada recolhem. No entanto, o distribuidor continua a "pagar", sobre o frete que contrata, outros R\$ 9,25, que, supostamente, são recolhidos pelo prestador do serviço. Desse modo, não se permitindo o crédito dessa

última parcela, o total efetivamente recolhido passa, só pela concentração, a R\$ 92,50 + 9,25 = 101,75, exatos R\$ 9,25 a mais do que ocorria na sua ausência.” (grifo nosso) Alinhome, conforme entendimento preliminar aqui já revelado sobre o tema, ao posicionamento externado na citada declaração de voto, que endossa matematicamente as considerações jurídicas sobre a possibilidade de desconto de créditos em relação a “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda” (inciso IX), devendo, no presente processo, ser afastado o único fundamento que respondia pelo indeferimento do direito de crédito em relação a tal rubrica [...]” Nessa linha, concordo com o entendimento exposto nesse voto em relação à essa matéria

Nessa linha, concordo com o entendimento exposto nesse voto em relação à essa matéria, e por tal razão, concedo o direito ao crédito pleiteado de produtos sujeitos à alíquota zero.

Direito ao frete na aquisição de insumos/mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas e físicas e direito ao crédito de frete interno na aquisição de bens para revenda de pessoas jurídicas estrangeiras

A possibilidade de crédito relativo ao frete na aquisição de bens reside no argumento de essencialidade e relevância, porque enquadra-se, nessa hipótese, no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A operação consiste na aquisição de bens a serem aplicados no processo produtivo, ou para revenda, a depender da atividade operacional do contribuinte, e como respectiva atividade se concretiza, considerando que deve tal fase corresponder ao momento inicial da operação.

O argumento de enquadramento embasa-se no fato de que, quando da aquisição dos bens pelo contribuinte, seja para aplicação ou consumo no decorrer de seu processo produtivo, seja para revenda, o valor do frete comporá o custo de sua aquisição.

Nesse passo, se o valor despendido com o frete pelo contribuinte compõe o custo de aquisição dos bens supramencionados, é inconteste sua essencialidade ao desenvolvimento do processo produtivo ou à sua revenda, especialmente porque sem a disponibilidade de tais insumos mediante deslocamento, seria inviável a realização de tal operacionalidade, o que em consequência, impediria o desenvolvimento da atividade econômica.

O entendimento do Tribunal Administrativo é pacífico quanto à possibilidade do aproveitamento de créditos neste tipo de operação, seja na câmara baixa¹, ou na Câmara Superior – conforme se depreende do acórdão 9303-010.476.²

¹ Acórdãos nº 3402-009.367, julgado em 29 de outubro de 2021; Acórdão nº 3401-001.896, julgado em 18 de julho de 2012; Acórdão nº 3301-00.980, julgado em 07 de julho de 2011.

² CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004 CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. STJ. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO. O STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (art. 3º, II das Leis nºs 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte. PIS. CRÉDITOS. DESPESAS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES. É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes, por integrar o custo de produção do produto destinado à venda.

Certamente que, como de praxe na jurisprudência administrativa, caso o processo administrativo fiscal seja de compensação, restituição ou ressarcimento, o ônus da prova dessa essencialidade – e a forma pela qual é desenvolvida toda a operação comercial, é do contribuinte, ao passo que, caso seja um auto de infração, especialmente em casos de constituição do crédito tributário por descon sideração de negócios jurídicos que geraram um determinado crédito, o ônus da prova é da fiscalização.

A Receita Federal já ratificou respectivo entendimento do direito ao crédito nas ocasiões operacionais dispostas neste tópico mediante Solução de Consulta nº 197/2011³, especificamente quanto ao argumento técnico de que o valor do frete deve compor o custo de aquisição dos bens adquiridos para aplicação ou consumo no processo produtivo, ou para revenda.

Vê-se que, na presente hipótese não há grande controvérsia quanto à possibilidade de aproveitamento do crédito, bastando que, sejam devidamente entendidas as segregações dos tipos atividade, momentos em que o frete se aloca em tais operações e qual o embasamento técnico legislativo a ser utilizado.

Portanto, também concedo o crédito em ambas as hipóteses.

Nesses termos, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se os créditos de frete de produtos sujeitos à alíquota zero, reclassificados como não ressarcível.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADO À ALÍQUOTA ZERO. O frete na aquisição de insumos não pode ser considerado insumo do processo produtivo, pois este ainda nem se iniciou quando da aquisição do serviço. Porém, permite-se o aproveitamento do crédito sobre esses serviços de frete ao agregar custo ao insumo. O crédito do frete é o mesmo proporcionado pelo insumo. No presente caso, como os insumos não geram crédito das contribuições, o serviço de frete também não gera direito ao crédito. **REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS. Os serviços de frete, contratados juntos a pessoas jurídicas e utilizados no âmbito do processo produtivo, como por exemplo, o transporte de insumos e produtos em fabricação, entre estabelecimentos fabris do contribuinte, geram direito ao crédito na condição de insumo, nos exatos termos do que consta no inc. II do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.**

³ Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 197/2011: FRETE NA AQUISIÇÃO. CUSTO DE PRODUÇÃO. O valor do frete pago a pessoa jurídica domiciliada no País na aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários compõe o custo destes insumos para fins de cálculo do crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX c/c com o art. 15, II.

Fl. 8 do Acórdão n.º 3302-014.135 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11020.722204/2017-30