



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11070.900222/2016-92
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.916 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de março de 2024
Recorrente LATICÍNIOS PINHALENSE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovich Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte**, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-012.028**, de 26/10/2021, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre Pedido Eletrônico de Ressarcimento (**PER**) de crédito de **Contribuição para o PIS/Pasep**, na sistemática não cumulativa, referente ao período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012.

Ao analisar o Pedido, a DRF/Santo Ângelo/RS, com base em **Informação Fiscal**, prolatou **Despacho Decisório** em que deferiu parcialmente o Pedido, tendo a Fiscalização efetuado as seguintes glosas: (a) créditos sobre despesas de frete sobre compras (a Fiscalização destacou que a legislação do PIS e da COFINS permite a escrituração de créditos vinculados a encargos de frete, quando suportados pelo fabricante, na venda de seus produtos, mas o custo do frete sobre as compras, quando integrar o valor da Nota Fiscal de aquisição das mercadorias, tem o mesmo tratamento, ou seja, se o insumo for alcançado pela tributação, o frete sobre o valor do insumo também o será e, portanto, comporá a base de cálculo dos créditos escriturados, mas, no caso, identificou-se que o insumo transportado, em sua maior parte, foi o **leite**, e a Lei nº 10.925/2004, em seu artigo 9º, inciso II, informa a suspensão do PIS e da COFINS nas vendas desse produto efetuadas por pessoa jurídica, sendo que a compra de leite de pessoa física somente permite a apuração de créditos presumidos, nos termos do art. 8º da mesma lei; (b) créditos do ativo imobilizado; e (c) créditos sobre bens e serviços utilizados como insumo - “Prestação de Serviço Utilizadas como Insumo” e “Despesa e Custos - Manutenção de Máquinas e equipamentos”.

Cientificado do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou a **Manifestação de Inconformidade**, alegando em suma que: (a) as despesas com fretes sobre compras deveriam compor a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, diversamente do que foi concluído pela Fiscalização, sendo tais gastos considerados insumos, na forma do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, apresentando julgados do CARF, solução de consulta e excerto de julgado do STJ, em que destacaram-se a pertinência, essencialidade e possibilidade de emprego indireto do item considerado insumo no processo produtivo; e (b) em relação aos créditos sobre bens e serviços utilizados como insumo, a contribuinte argumentou que possui como atividade econômica o transporte de cargas, e que sobre tais atividades o CARF já se posicionou em outros julgados de forma favorável ao creditamento das contribuições (PIS e COFINS).

No julgamento da Manifestação de Inconformidade, a DRJ entendeu-a **improcedente**, sob os seguintes fundamentos: (a) em relação a glosa das despesas de fretes sobre compras, entendeu-se que a alegação da empresa não é suficiente para desconstituir a tese da Fiscalização, pois o acessório acompanha o principal, e, considerando que o leite (matéria prima) é um produto beneficiado pela suspensão das contribuições sociais, o frete contratado ou custeado para o seu transporte também não deve ensejar o direito ao creditamento; (b) quanto aos Bens e Serviços utilizados como insumos, não foram apresentadas provas documentais/contábeis e/ou argumentos que ensejem entendimento diverso da conclusão da Fiscalização, sendo a simples alegação de que o serviço de industrialização refere-se à secagem do leite insuficiente para desconstituir a tese adotada pelo Fisco.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, onde repisou os argumentos da Manifestação de Inconformidade, discorrendo sobre o conceito de insumos, e o direito ao crédito previsto pelo serviço de transporte prestado (frete) que deve ser concedido de forma integral, na forma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

O **Recurso Voluntário** foi submetido a apreciação do CAREF, resultando no **Acórdão nº 3302-012.028**, de 26/10/2021, proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CAREF, que negou provimento ao pleito recursal, assentando que, não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/PASEP e pela COFINS.

Da matéria submetida à CSRF

Notificado do Acórdão de Recurso Voluntário, o **Contribuinte** apresentou o **Recurso Especial**, apontando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente “ao direito à tomada de créditos sobre o **valor dos fretes para transporte de insumos tributados a alíquota zero ou adquiridos com suspensão**”, indicando como paradigma os Acórdãos nº 3301-008.755 e nº 3402-009.456.

Alega-se, no recurso, que no **Acórdão recorrido** a Turma julgadora entendeu que se o insumo tributado para as contribuições do PIS e COFINS estiver sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito sobre o frete encontra-se vedado por determinação legal contida no Art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). Já nos **Acórdãos paradigmas**, em situação fática similar, entendeu-se que tais glosas devem ser revertidas, porque, embora relacionado com o transporte de insumo com suspensão ou alíquota zero, o frete (onerado pela contribuição) representa um gasto incorrido pelo Contribuinte para o transporte de um produto que representa um insumo, produto essencial de seu processo produtivo, e que ficou sujeito à tributação do PIS/COFINS, afastando-se a aplicação do art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833, de 2003.

Assim, o dissídio interpretativo do § 2º, inc. II, do art. 3º das Leis citadas emerge quando se constata que, enquanto a decisão recorrida entende que os valores de fretes utilizados para transporte de insumos sujeitos à alíquota zero ou suspensão não gera direito a crédito das contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, por força da regra fincada no referido dispositivo, os Acórdãos indicados como paradigmas, em sentido oposto, entenderam que a vedação não é aplicável neste caso.

Demonstrada a divergência, e com fundamento no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento - **3ª Câmara**, exarado pelo Presidente da **3ª Câmara** da 3ª Seção do CARE, **deu-se seguimento** monocrático ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Notificada, a Fazenda Nacional apresentou **contrarrazões**, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial manejado pelo Contribuinte, mantendo-se o Acórdão recorrido, argumentando que “(...) *o acessório acompanha o principal. Assim, considerando que o leite é um produto beneficiado pela suspensão das contribuições sociais e, o frete contratado ou custeado para o transporte do mesmo também não deve ensejar o direito ao creditamento*”.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 20/07/2023, para dar seguimento à análise do Recurso Especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, 3ª Seção de Julgamento / **3ª Câmara**, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARE, aqui endossado em seus fundamentos.

Isso porque resta clara a dissidência jurisprudencial, que não reside em diferença de cenário probatório, nem na valoração das provas apresentadas, mas em simples aplicação não uniforme de dispositivos normativos aos mesmos fatos.

Nesse sentido, vota-se por **conhecer** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Do Mérito

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência é referente ao “direito à tomada de créditos sobre o valor dos fretes para transporte de insumos tributados a alíquota zero ou adquiridos com suspensão” (aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido).

Cabe informar que o Contribuinte, no especial destaca que “...*para consecução da atividade exercida (**indústria de laticínios**), adquiriu **leite in natura**, em sua maioria de produtores rurais – pessoa física, para processamento industrial, assumindo também o custo do serviço de transporte do referido insumo para suas dependências”.*

No Relatório Fiscal, informa a Fiscalização que, na análise dos conhecimentos de transporte apresentados verifica-se que o insumo transportado, em sua maior parte, é o leite. Que a Lei nº 10.925/2004, em seu Art. 9º, traz no inciso II a suspensão do PIS/Pasep e da COFINS nas vendas efetuadas por pessoa jurídica. Já na compra de leite de pessoa física, conforme Art. 8º da mesma lei, somente permite a apuração de créditos presumidos.

“(…) Portanto, por falta de previsão legal, **foram glosados da base de cálculo dos créditos básicos, os conhecimentos de transporte correspondentes ao frete na compra de leite.** Por outro lado, **tais valores foram adicionados na base de cálculo do crédito presumido.** Cabe salientar que eventual pedido de ressarcimento do crédito presumido estará sujeito a nova análise de crédito”.

Em suma, houve a glosa de créditos ordinários relativos ao frete pago na aquisição desses insumos, sob a justificativa que a mercadoria transportada estava sujeita ao crédito presumido, razão pela qual tal metodologia também deveria ser aplicada ao crédito sobre o frete. A DRJ, em relação ao ponto controvertido, entendeu que o acessório acompanha o principal. Assim, considerando que o leite é um produto beneficiado pela suspensão das contribuições sociais, o frete contratado ou custeado para o transporte do mesmo também não deve ensejar o direito ao creditamento.

No Acórdão recorrido, decidiu-se no mesmo sentido, de que os valores de fretes utilizados para transporte de insumos sujeitos à alíquota zero não geram direito a crédito das contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, por força da regra estabelecida no art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).

De outro lado, no recurso especial, o Contribuinte argumenta que quando o valor do custo é separado do valor da operação (incorrido pelo contribuinte/adquirente), **sendo ele um custo tributado** pelas contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, deve ser considerado insumo para compor a base de cálculo dos créditos.

Como se vê, o tema em debate diz respeito à tomada de créditos dos custos de frete referente a aquisição de insumos para utilização no processo produtivo do Contribuinte, na sistemática do crédito presumido (Lei nº 10.925/04). A situação verificada no presente caso diz respeito à **indústria de laticínios**, aquisição de **leite in natura**, cujo frete na venda da mercadoria é de responsabilidade do adquirente (o Contribuinte).

O período aqui analisado refere-se ao 1º trimestre de 2012, portanto, sob a vigência da Instrução Normativa SRF 660/2006, isto porque, até o advento da norma infralegal de 2006, o Contribuinte não tinha direito ao crédito presumido, mas sim ao crédito básico de COFINS, conforme entendimento sufragado pela Solução de Consulta nº 214, de 2009.

“(…) no período entre a publicação da Lei nº 10.925/2004 (01/08/2004) e da IN SRF nº 636/2006 (04/04/2006) podem ser descontados créditos integrais relativos aos produtos adquiridos indevidamente com suspensão e que correspondem às hipóteses de crédito do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (…)”

A referida IN nº 660/2006, já em seu art. 1º, estabeleceu que fica suspensa a exigibilidade das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda de determinados produtos (entre os quais os produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no art. 5º da mesma norma).

Tal Instrução Normativa foi revogada pela IN RFB nº 1.911/2019, por seu turno revogada pela recente IN RFB nº 2.121, de 15/12/2022, que consolida a disciplina procedimental

relativa à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, de forma já alinhada ao precedente vinculante do STJ (REsp nº 1.221.170/PR).

Nesta 3ª Turma da CSRF, há várias decisões partindo do pressuposto de que não se poderia dissociar o frete na aquisição do bem adquirido e que o tratamento aplicado a um necessariamente será aplicado ao outro. No entanto, temos reserva a esse entendimento, como externamos em precedentes recentes, neste tribunal administrativo (v.g., nos Acórdãos nº 9303-013.668 a 670). A nosso ver, o frete de aquisição efetivamente pode ser computado de forma apartada do bem adquirido, em nota autônoma, sendo contabilizado de forma a aclarar que não está abrangido pelo tratamento conferido ao insumo transportado.

É certo que esses elementos nem sempre restam claros no processo, e que devem ser checados pela unidade da RFB responsável pela execução do decidido por este Tribunal Administrativo. O que não se pode admitir é o creditamento em situações vedadas pela legislação (por exemplo, a descrita no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003: “*aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*”). Ou a geração de crédito básico para situações que não foram tributadas na etapa anterior.

Portanto, não cabe a tomada de crédito em uma aquisição de insumo tributado à alíquota zero (ou de outra forma desonerado) na qual o valor de aquisição já compute o frete, utilizando a alíquota do insumo, não havendo registros contábeis e fiscais autônomos.

Por outro lado, se a aquisição do insumo for registrada e contabilizada de forma autônoma do frete correspondente, e sujeita a tributação (não gozando do mesmo tratamento do bem adquirido), é possível a tomada de crédito em relação ao frete, ainda que o bem tenha sido tributado à alíquota zero ou desonerado.

Assim aclaramos no voto vencedor constante dos Acórdãos 9303-013.592 a 594:

“CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESONERADOS. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES. É possível a tomada de crédito em relação a frete na aquisição de insumos desonerados, desde que não se enquadre a situação em vedação legal expressa, sendo destacado o frete em nota referente a operação autônoma, que tenha sido objeto de efetiva tributação pelas contribuições na sistemática não cumulativa.”

O que se busca evitar, com esse entendimento, é tanto a obtenção indevida de crédito básico da não-cumulatividade por operação que não tenha efetivamente sido tributada, quanto o cerceamento do direito de crédito básico da não-cumulatividade a operação efetivamente tributada, e que não tenha incidido nas vedações legais à tomada de crédito.

No caso desses autos, que tratam de crédito presumido, aponta-se que o frete de aquisição seria registrado como um negócio jurídico autônomo e tributado, conforme se depreende do seguinte trecho do Relatório Fiscal:

“Na análise **dos conhecimentos de transporte apresentados** verifica-se que o insumo transportado, em sua maior parte, é leite. A Lei nº 10.925/2004, em seu Art. 9º, traz no inciso II a suspensão do Pis/Pasep e da Cofins nas vendas efetuadas por pessoa jurídica” (...) **A relação dos conhecimentos de frete glosados pela fiscalização** encontram-se no Anexo I deste termo”. (grifo nosso)

No voto vencido (do Relator) do Acórdão recorrido, assentou-se que:

“(…) Não obstante, ao contrário do que pretende a fiscalização e o entendimento da d. DRJ, o direito ao crédito previsto pelo serviço de transporte prestado (frete) deve ser concedido de forma integral, na forma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, vez que esse serviço não consta da previsão de crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Vale dizer, o cálculo diferenciado do crédito previsto na referida lei se refere somente aos itens expressamente indicados pela lei, **e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso do frete em discussão**”.

“(…) Como evidenciado pela fiscalização no Despacho Decisório, reforçado pelos fundamentos da decisão recorrida, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (frete na aquisição de insumos, tributado e assumido pelo adquirente). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de concessão do crédito integral por falta de previsão legal e em razão do bem transportado ser sujeito ao crédito presumido, restrição esta não trazida na Lei, como visto”.

Portanto, se verificado registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no já citado inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

Pelo exposto, **legítima a tomada de créditos básicos sobre os fretes** que tenham sido efetivamente tributados (com alíquota diferente de zero), registrados de forma autônoma, e se refiram a aquisição de insumos não onerados.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, **dar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan