



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11070.900241/2016-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.045 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de outubro de 2021  
**Recorrente** LATICÍNIOS PINHALENSE LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Vencidos os conselheiros Walker Araújo, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e José Renato Pereira de Deus, que revertiam as glosas referentes aos frete na compra de leite. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-012.028, de 26 de outubro de 2021, prolatado no julgamento do processo 11070.900222/2016-92, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente o conselheiro Vinicius Guimaraes.

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela

Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de julgamento de Manifestação de Inconformidade contra indeferimento total/parcial de Pedido Eletrônico de Ressarcimento, com crédito de PIS-PASEP/COFINS NÃO-CUMULATIVA - MERCADO INTERNO.

## **DO DESPACHO DECISÓRIO**

Após a realização dos procedimentos de fiscalização, com fundamento na legislação que rege a matéria, nas informações prestadas pela contribuinte e na análise dos documentos e sistemas da RFB, a Auditoria efetuou os ajustes (glosas) abaixo descritos:

### **1- Glosa de créditos sobre despesas de frete sobre compras.**

Com base na documentação apresentada, a Auditoria identificou que havia conhecimentos de frete de venda e de frete sobre compras escriturados em planilhas auxiliares pela contribuinte na rubrica frete sobre vendas.

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. Já o custo do frete sobre as compras quando integrar o valor da nota fiscal de aquisição das mercadorias tem o mesmo tratamento desse, 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.

Na análise do caso concreto, identificou-se que o insumo transportado, em sua maior parte, foi o leite. A Lei n.º 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.

Já a compra de leite de pessoa física somente permite a apuração de créditos presumidos, nos termos do art. 8º da mesma lei.

Assim, por ausência 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, segundo a Fiscalização, tais valores foram adicionados na base de cálculo do crédito presumido. Salientou ainda que eventual pedido de ressarcimento desse crédito presumido estaria sujeito à nova análise.

### **2- Glosa de créditos sobre o ativo imobilizado.**

A contribuinte foi intimada a explicar a utilização de veículos, dos quais realizou a tomada de crédito, no processo produtivo. Em resposta, argumentou que os veículos do tipo “caminhão” e “semi-reboque” foram utilizados, na entrega ao cliente, dos produtos revendidos. Já o veículo “automóvel”, foi utilizado para transportar equipe técnica para o controle de qualidade do insumo junto aos fornecedores.

Nas planilhas entregue à fiscalização não há valores na rubrica “aquisições para revenda” para o período analisado. Logo, a Fiscalização descartou de imediato a tese defendida pelo requerente. Ainda que houvesse valores na rubrica, não há previsão legal para apuração de

crédito de imobilizado que não seja para a produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços (no caso de uma prestadora de serviços).

### **3- Glosa de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumo**

A Fiscalização identificou que as notas utilizadas como “Prestação de Serviço Utilizadas como Insumo” e “Despesa e Custos – Manutenção de Máquinas e equipamentos” foram utilizadas pela contribuinte para tomada de crédito, sem base legal. Verificou-se que tais notas referem-se à compra de pneus, de industrialização por encomenda, realizada com alíquota zero e de retífica de motor de veículo. Sendo assim, essas notas fiscais, por não se enquadrarem no conceito de insumo cujo crédito seria permitido na legislação do Pis/Pasep e da Cofins em vigor, foram glosadas da base de cálculo dos referidos créditos.

### **4- Dos créditos Ressarcíveis**

Nesse item, a Fiscalização informou que, com exceção dos itens mencionados no tópico anterior, nas demais rubricas geradoras de crédito não foram encontradas evidências de necessidade de ajustes. Desta forma, com as necessárias alterações das bases de cálculos, foram feitos novos cálculos dos valores ressarcíveis dos créditos básicos de Pis/Pasep e da Cofins, para os Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento enviados.

## **DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE**

A empresa, em sua peça de defesa, afirma que as despesas com fretes sobre compras deveria 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 n.º 10.637/02 e 10.833/03.

Para corroborar sua tese apresentou 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.

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 de forma favorável ao creditamento das contribuições previdenciárias (PIS e Cofins).

Ressalta que o mesmo entendimento deveria ser aplicado às peças utilizadas para manutenção de caminhão, as quais foram glosadas sob o mesmo argumento.

Destaca ainda que o serviço de industrialização contratado refere-se a serviço de secagem de leite prestado pela Cooperativa Taquarense de Laticínios Ltda, ou seja, pessoa jurídica.

Portanto, não haveria fundamento legal ou jurisprudencial em utilizar como referência para aplicação da tributação do serviço o produto a ser processado.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade da contribuinte, mantendo as glosas.

Inconformada com a decisão acima mencionada a contribuinte interpôs recurso voluntário, onde repisa os argumentos da manifestação de inconformidade acrescentando que pretende provar o alegado por prova documental e pericial, inclusive com juntada de novos documentos.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:<sup>1</sup>

Com os cumprimentos dos quais o Ilustríssimo Relator é credor em razão do contumaz brilhantismo com que elabora os seus votos, não sendo o presente aresto uma exceção, este Colegiado dele respeitosamente diverge do seu entendimento no que diz respeito à frete na compra de insumos.

A questão diz respeito ao creditamento de PIS e da Cofins dos fretes referentes a insumos adquiridos que não sofreram a incidência das mencionadas exações.

O Acórdão 9303-005.156, de 17 de maio de 2017, esmiuçou o tema de forma didática, que merece ser colacionada a título de doutrina. E, por refletir minha opinião sobre a questão, peço *vênia* para utilizar sua *ratio decidendi*, como se minha fosse para fundamentar minha decisão, *verbis*:

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Como visto a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceita-los dentro do conceito de insumo.

Conforme relatado o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos. Porém como veremos mais a frente não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não-cumulatividade.

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever o voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

A partir destes fatos, importante transcrever os artigos da legislação que tratam do creditamento de PIS e Cofins. Transcrevo somente os artigos da Lei 10.833/2003, da Cofins, pois repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002 do PIS.

Lei 10.833/2003:

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

(...)

***II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)***

(...)

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

(...)

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

(...)

***II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)***

Portanto da análise da legislação, entendo que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.

Neste sentido destaco alguns trechos do voto vencido do acórdão recorrido, os quais espelham bem o meu entendimento a respeito do assunto:

(...)

Conforme já registrado alhures, repita-se, sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS) referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo, salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS), somente em duas situações é possível credita-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS:

- 1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;
- 2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

Se o frete pago pelo adquirente (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) compõe o valor do custo de aquisição do insumo e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do frete se agrega ao custo de aquisição do insumo. Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de aquisição do insumo a alíquota prevista no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). É o que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos:

(...)

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito 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).

(...)

Tal orientação consta na ajuda do preenchimento da DACON, conforme destacou a auditora fiscal na sua informação fiscal que a seguir se transcreve:

“O frete faz parte do custo de aquisição dos bens e produtos adquiridos para revenda ou utilizados como insumos sendo essa a única forma que esses fretes entram na base de cálculo dos créditos, ou seja, como custo de aquisição e não como serviços utilizados como insumos e tal orientação inclusive consta do Ajuda do Dacon – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais.

#### AJUDA DO DACON – INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 1,65%

Linha 06A/01 – Bens para Revenda Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de bens ou mercadorias para revenda.

Atenção:

1) ...

2) ...

3) Integram o custo de aquisição dos bens e das mercadorias o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador.

Linha 06A/02 – Bens Utilizados como Insumos Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de bens utilizados como insumos na

prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

(..)

3) Integram o custo de aquisição dos insumos o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador”.

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço. Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compondo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução.

(...)

Diante das premissas fincadas pelo acórdão acima transcrito, entendo que os valores de fretes utilizados para transporte de insumos sujeitos à alíquota zero não gera direito a crédito das contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, por força da regra fincada no art. 3º, §2º, inciso II, das Leis n.º 10.637/02 (PIS) e n.º 10.833/03 (COFINS).

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator