



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.730213/2011-02
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.857 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BIANCHINI SA INDÚSTRIA COMÉRCIO E AGRICULTURA

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. 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. No mérito, negou-se provimento, por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Vinícius Guimarães e Gilson Macedo Rosenburg Filho, que deram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em Exercício). Ausente a Conselheira Liziane Angelotti Meira, substituída pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional**, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-008.949**, de 27/04/2021 (fls. 121 a 132)¹, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, da Terceira Seção de julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo trata de **Pedido de Ressarcimento** de créditos presumidos referentes à apuração da **COFINS**, não cumulativa, referente ao **1º trimestre de 2008**. A fiscalização alega que o Contribuinte solicitou o ressarcimento de créditos presumidos vinculados às vendas no mercado interno de farelo de soja, anteriores à 01/01/2011, e de créditos presumidos vinculados a outras vendas no mercado interno, além de farelo de soja. Conforme o parágrafo único do art. 56-B da Lei 12.350/2010, somente a partir de 01/01/2011, o saldo de créditos presumidos, apurado na forma do inciso II do § 3º do art. 8º da Lei 10.925/2004, e vinculados à receita auferida com a venda no mercado interno de farelo de soja (classificado na posição 23.04 da NCM) poderia ser ressarcido. Afirma ainda a fiscalização que a empresa aplicou alíquota incorreta sobre o frete de compras das aquisições de soja em grãos que gera crédito presumido, sustentando que ao frete de compras, por estar incluído no custo de aquisição, deve ser aplicada alíquota idêntica à dos insumos. Por fim, não admitiu a fiscalização créditos sobre o frete de compras dos insumos que não geram créditos (fretes de aquisições de soja em grãos para posterior revenda).

A DRF-Porto Alegre/RS reconheceu parcialmente o direito creditório, por entender que houve aplicação de alíquota incorreta sobre os fretes das compras da soja em grão.

Cientificado do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade**, alegando, em síntese, que: (a) o entendimento de que a alíquota sobre os fretes deve ser idêntica à alíquota dos insumos não tem fundamento legal, e que não há previsão para a dedução de 50% do valor dos fretes pagos para a apuração da base de cálculo do crédito presumido, visto que o valor dos fretes são custo necessário à produção e estão legalmente previstos no art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/2003; e (b) seus produtos são alcançados pelo crédito presumido à alíquota de 50%, e não de 35%, como alega a Fiscalização.

A **DRJ/Ribeirão Preto/SP** considerou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, mantendo a decisão contida no Despacho Decisório, sob os seguintes fundamentos: (a) somente dão direito a créditos os custos com bens e serviços tidos como insumos diretamente aplicados na produção de bem destinado à venda e as despesas e os

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

encargos expressamente previstos na lei; e (b) não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição, sendo o crédito, nesses casos, permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição, se devidamente comprovado.

Cientificado do Acórdão da DRJ, o contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, reiterando as argumentações contidas na Manifestação de Inconformidade.

Os autos, então, vieram ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário, sendo submetidos à apreciação da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento, que proferiu a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3401-008.949, de 27/04/2021, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário, para que fosse revertida a glosa do crédito em relação ao frete na aquisição do insumo, uma vez que o frete, como modalidade de custo de aquisição para o adquirente, gera crédito quando suportado e não repassado pelo contribuinte.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão nº 3401-008.949, a **Fazenda Nacional** apresentou Recurso Especial, apontando divergência jurisprudencial sobre “*direito ao crédito de PIS/COFINS, na sistemática não cumulativa, sobre o frete na aquisição de insumos (produtos vegetais), quando suportado e não repassado pelo contribuinte*”, indicando como paradigmas da divergência os Acórdãos 9303-008.215 e 3301-002.298.

No Exame de Admissibilidade, entendeu-se demonstrado que, tanto no Acórdão **recorrido** quanto nos **paradigmas**, discute-se a mesma matéria, verificando-se a presença de dissídio jurisprudencial: no acórdão recorrido a Turma entendeu que a apuração do referido crédito (sobre fretes na aquisição) não possuiria relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado; e, de outro lado, nos paradigmas, diversamente do entendimento adotado no recorrido, as decisões foram no sentido de que não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições. Com as considerações tecidas no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial da 4ª Câmara / 3ª Seção do CARF, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara, **deu-se seguimento** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Cientificado do Despacho de Admissibilidade, o Contribuinte apresentou **Contrarrrazões**, pugnando pelo não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, por não cumprir o disposto do art. 67 do RICARF, no que se refere à forma de instrução dos paradigmas, e, subsidiariamente, pela negativa de provimento do recuso, adotando a fundamentação apresentada no acórdão recorrido.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 20/10/2022, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela **Fazenda Nacional** é tempestivo e atende os requisitos dispostos no art. 67 e seguintes do RICARF, conforme consta do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 4ª **Câmara**, sendo evidente a divergência jurisprudencial para a matéria suscitada, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Vê-se claramente que os arestos confrontados (recorrido e paradigmas) tratam da mesma situação, alcançando resultados diametralmente opostos. O tema, aliás, é recorrente nesta Câmara uniformizadora de jurisprudência.

Improcedentes assim os argumentos externados em contrarrazões, o que culmina no **conhecimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do Mérito

A matéria trazida à cognição deste Colegiado resume-se à existência (ou não) do direito de crédito relativo à COFINS, na sistemática não cumulativa, sobre o **frete na aquisição** de insumos, quando suportado e não repassado pelo Contribuinte.

A Fiscalização adotou o posicionamento de que ao frete de compras, por estar incluído no custo de aquisição do insumo, deve ser aplicada alíquota idêntica à referente aos insumos, não cabendo crédito sobre fretes de aquisição de insumos se tais insumos não geraram créditos. Negou o fisco, assim, o direito a crédito a *“fretes de compra das aquisições de soja em grãos efetuadas pelo contribuinte, que posteriormente serão revendidas”*, destacando ainda que os créditos presumidos foram apurados na forma do inciso II do § 3º do art. 8º da Lei 10.925/2004, e vinculados à receita auferida com a venda no mercado interno de farelo de soja, classificado na posição 23.04 da NCM.

No Acórdão recorrido entendeu-se, por maioria de votos, pela reversão da glosa em relação ao frete de aquisição, adotando-se o posicionamento de que não há a estreita relação entre o direito decorrente do custo do frete de aquisição do insumo e o direito de crédito referente à aquisição do próprio insumo.

A fundamentação do recorrido resume-se a estudo de jurisprudência efetuado por ex-Conselheiro, sem indicação precisa da fonte, e precedente anterior da turma (Acórdão 3401-005.170).

Tendo participado do julgamento do Acórdão 3401-005.170, verifico que lá se analisava COFINS referente aos meses de julho a setembro de 2004. E que o cerne das razões de decidir era o fato de que naquele processo (e em outros julgados na mesma ocasião) os períodos de apuração eram anteriores à Instrução Normativa SRF 660/2006:

“Assim, **até o advento da norma infralegal de 2006**, a contribuinte não tinha direito ao crédito presumido, mas sim ao crédito básico de Cofins, entendimento este sufragado pela Solução de Consulta nº 214, de 01/09/2009 (...)” (*grifo nosso*)

De fato, tanto a Solução de Consulta 214/2009 quanto a 216/2008 esclarecem que:

“(...) 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 (...)” (*grifo nosso*)

O problema surge quando o acórdão recorrido (3401-008.949) usa a mesma lógica daquele precedente, sem ressalvas, para apreciar caso cujo período de apuração se refere a 2007 (posterior, portanto, à norma de 2006), sem analisar as Instruções Normativas posteriores. Diante do exposto, a questão merece análise mais detida.

A referida IN 660/2006, já em seu art. 1º, estabeleceu que fica suspensa a exigibilidade das Contribuição 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, entre eles os classificados no Capítulo 23 da NCM - é o caso do farelo de soja).

Tal Instrução Normativa foi revogada pela IN RFB 1.911/2019, por seu turno revogada pela recente IN RFB 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 1.221.170/PR).

Antes de seguir na análise da nova norma procedimental, que, em diversos aspectos, é meramente interpretativa, justamente para buscar alinhamento com o referido precedente vinculante, lembro que a Informação Fiscal que fundamenta as glosas do presente processo se presta a diversos outros, vários deles julgados na mesma assentada, pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, nos Acórdãos 3401-008.070 a 3401-008.082, de 26/02/2021.

É de se destacar que o presente processo se refere a COFINS, em período idêntico àquele para o qual já foi analisada pela CSRF a Contribuição para o PIS/PASEP.

O acórdão 3401-008.070 foi o paradigma que impactou o resultado de outros 12 processos da mesma empresa, sobre idêntico tema, apreciados em 22/09/2020 (Acórdãos 3401-008.071 a 3401-008.082), tendo todos os impactados pelo paradigma já sido apreciados pela Câmara Superior, como se apresenta na tabela a seguir, onde compilamos os tributos e períodos que foram objeto de julgamento pela CSRF, em relação ao mesmo sujeito passivo e a idêntica matéria:

Acórdão CSRF	Ac. recorrido	Processo	Tributo	Período
9303-013.223	3401-008.071	11080.730176/2011-24	PIS	07 a 09/2006
9303-013.224	3401-008.072	11080.730177/2011-79	PIS	10 a 12/2006
9303-013.225	3401-008.073	11080.730178/2011-13	PIS	01 a 03/2007
9303-013.226	3401-008.074	11080.730179/2011-68	PIS	04 a 06/2007
9303-013.227	3401-008.075	11080.730180/2011-92	PIS	07 a 09/2007
9303-013.228	3401-008.076	11080.730181/2011-37	PIS	10 a 12/2007
9303-013.229	3401-008.077	11080.730182/2011-81	PIS	01 a 03/2008
9303-013.230	3401-008.078	11080.730183/2011-26	PIS	04 a 06/2008

9303-013.231	3401-008.079	11080.730184/2011-71	PIS	07 a 09/2008
9303-013.232	3401-008.080	11080.730204/2011-11	COFINS	07 a 09/2006
9303-013.233	3401-008.081	11080.730205/2011-58	COFINS	10 a 12/2006
9303-013.234	3401-008.082	11080.730206/2011-01	COFINS	01 a 03/2007

Em todos os julgamentos citados, na CSRF, o resultado foi o mesmo:

“PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. **CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. FARELO DE SOJA (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. Assim, **o crédito do frete é o mesmo proporcionado pelo insumo**. No presente caso, como os insumos não geram crédito das contribuições (aquisição de soja em grãos - alíquota zero), o serviço de frete também não gera direito ao crédito.” (Acórdãos 9303-013.223 a 234, Rel. Cons. Érika Costa Camargos Autran, qualidade, vencidos a relatora e os Cons. Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello, Red. Designado Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos) Presentes ainda os Cons. Rodrigo da Costa Possas, Jorge Olmiro Lock Freire e Adriana Gomes Rego).

Nas citadas decisões, parte-se do pressuposto de que não se pode dissociar o frete na aquisição do bem adquirido, e que o tratamento aplicado a um necessariamente será aplicado ao outro.

Temos reserva a esse entendimento, como externamos em precedentes recentes, neste tribunal administrativo (v.g., nos Acórdãos 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 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.
(grifo nosso)

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.

A afirmação constante dos precedentes da CSRF nos processos referentes ao mesmo sujeito passivo no sentido de que o frete na aquisição não seria gerador de créditos, por não se enquadrar como insumo, não resiste ao texto da nova Instrução Normativa Consolidadora (IN RFB 2.121/2022), que dispõe, em seu art. 176:

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

§ 1º **Consideram-se insumos, inclusive:**

(...)

XV - **frete e seguro no território nacional quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;**

(...)

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

Assim, acentuo a convicção no sentido de que 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 presente caso, que trata de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes, na forma consignada nos precedentes da CSRF aqui referidos (Acórdãos 9303-013.223 a 9303-013.234). 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 já citado inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

Portanto, legítima a tomada de créditos básicos sobre os fretes que tenham sido efetivamente tributados (com alíquota diferente e zero), registrados de forma autônoma, e se refiram a aquisição de insumos não onerados (grãos de soja destinados à produção de farelo de soja), pelo que, nestas circunstâncias, cabe a negativa de provimento ao apelo fazendário.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan