



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12585.000531/2010-38
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-014.885 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de março de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LOUIS DREYFUS COMPANY SUCOS S.A.

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

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, e, por unanimidade de votos, em negar-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 pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-008.120**, de 24/03/2021, proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Pedido de Ressarcimento** de crédito de COFINS relacionado a receitas de exportação, apurado no 2º trimestre de 2009, ao qual se acham vinculadas diversas Declarações de Compensação.

Ao analisar o Pedido, a DERAT/SP proferiu **Despacho Decisório** em que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento e homologou parcialmente as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido.

A Fiscalização entendeu que nas despesas de frete com a aquisição de mercadorias sujeitas ao crédito presumido somente seria passível de creditamento parte das despesas, aplicando-se o mesmo percentual adotado para a mercadoria adquirida.

Cientificado do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade**, alegando, em síntese: (a) que contesta a glosa de créditos ordinários relativos ao **frete pago na aquisição de insumos**, alegando que o procedimento adotado pela Fiscalização não se sustenta, porquanto o crédito presumido previsto no art. 8º da lei nº 10.925/2004 não se aplica ao valor dos serviços de transporte prestados por pessoas jurídicas (transportadoras), cabendo neste caso o desconto do crédito integral; cita a Solução de Consulta DISIT/6ªRF nº 15, de 2007; (b) que há erro material no cálculo dos valores de crédito presumido indicados nas linhas "crédito presumido - 0,5775%" e "crédito presumido - 2,66%"; e (c) que devem ser baixados os autos em diligência caso este órgão julgador não acolha as razões de direito e de fato apresentadas.

No julgamento de piso, a **DRJ em São Paulo/SP** entendeu ser **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, entendendo que a natureza do crédito oriundo de despesas de frete na aquisição de bens segue a do crédito proveniente da aquisição do bem transportado.

Cientificado da decisão da DRJ, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, aduzindo que: (a) a discussão nestes autos refere-se a glosa de créditos, especificamente relacionado às despesas com frete na aquisição de insumos sujeitos à sistemática de crédito presumido e que a RFB já se manifestou acerca da possibilidade do creditamento, conforme disposto na Solução de Consulta nº 234/2007 - 7ª RF; (b) o crédito presumido de que trata o art.

8º da Lei n.º 10.925/2004 aplica-se, única e exclusivamente, sobre o valor das aquisições de bens de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, além de aquisições de determinados bens de pessoas jurídicas, conforme estabelecem os incisos I a III do § 1º do próprio art. 8º da Lei n.º 10.925; (c) o frete é um negócio jurídico autônomo, adquirido de pessoa jurídica desvinculada do fornecedor e está sujeito à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo possível, portanto, o creditamento das contribuições sobre tais pagamentos; e (d) a tributação do frete é diferente da tributação da mercadoria adquirida, devendo ser respeitada a apropriação de crédito de cada um desses procedimentos, individualmente.

O **Recurso Voluntário** foi submetido à apreciação do CARF, resultando no **Acórdão n.º 3201-008.120**, de 24/03/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu provimento** ao Recurso Voluntário, definindo pelo reconhecimento do direito ao crédito integral sobre os fretes na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, e desde que observados os demais requisitos da legislação, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por PJ domiciliada no País.

Da matéria submetida à CSRF

Notificada da decisão acima, a **Fazenda Nacional** apresentou **Recurso Especial**, apontando divergência com relação à seguinte matéria: “Créditos sobre os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido”. Para comprovar a divergência indica como paradigma o Acórdão n.º: **9303-008.215**.

Alega a Fazenda Nacional que no **Acórdão recorrido** a Turma julgadora entendeu 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, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, concluindo por fim que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, ou com alíquotas reduzidas, as despesas com frete comprovadamente oneradas pelas contribuições e arcadas pela empresa devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade, na condição de serviços utilizados como insumos também essenciais ao processo produtivo em sua integralidade.

Já o **Acórdão paradigma** em situação fática similar entendeu que não é possível nos termos da legislação aplicável tratar o frete como um dispêndio autônomo, capaz de gerar ele próprio o direito à apropriação de crédito e seguir seu próprio regime, independente da mercadoria transportada, decidindo portanto que o crédito quanto aos serviços de fretes, somente é permitido quando agrega valor ao custo de aquisição dos insumos; logo, esse crédito somente pode ser apropriado na mesma proporção do crédito previsto para os respectivos insumos.

Demonstrada a divergência, e com os fundamentos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, **deu-se seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Notificado, o Contribuinte apresentou suas **contrarrazões**, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial manejado pela Fazenda Nacional, mantendo-se o Acórdão recorrido pelos seus próprios fundamentos, argumentando ainda que “(...) *na situação ora verificada, a Recorrida tomará crédito presumido na aquisição da laranja e crédito ordinário sobre o custo do frete suportado por ela (adquirente)*”.

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 pela Fazenda Nacional é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, aqui endossado em seus fundamentos.

Resta clara, a nosso ver, 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.

Portanto, cabe o conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do Mérito

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência se refere à tomada de **créditos sobre os custos com fretes** sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido.

Cabe informar que o Contribuinte é fabricante de *i)* sucos concentrados e não concentrados de frutas cítricas, especialmente laranja e limão, *ii)* Óleos essenciais e *iii)* farelo de polpa cítrica. Para tanto, **adquire as matérias-primas - insumos (frutas cítricas) de produtores** *a)* pessoas físicas, *b)* produtores pessoas jurídicas, *c)* cooperativas de produtores e *d)* comerciantes atacadistas.

O Fisco informa no Despacho Decisório haver glosado 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.

No Acórdão recorrido, o Colegiado decidiu 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, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei nº 10.925/2004”, e que os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido gera direito integral ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

No recurso especial a Fazenda Nacional argumenta que o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está compreendido no custo de aquisição desses insumos. Assim, levando-se em conta os critérios contábeis aceitos e própria legislação tributária, não há razão para que esse dispêndio seja desconsiderado para efeito de apuração do custo de aquisição desses insumos; o frete não pode ser enquadrado como um negócio autônomo capaz de gerar direito à crédito de PIS e COFINS. Conclui que a redução para 60% (sessenta por cento) do percentual aplicável no cálculo do crédito do contribuinte associado ao frete é o percentual que se tem direito na aquisição de “leite *in natura*” de pessoas físicas (por exemplo), insumo transportado e que será aplicado no processo produtivo da empresa.

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 comercialização de laranjas (**frutas cítricas**) cujo frete na venda da mercadoria é de responsabilidade do adquirente (o Contribuinte).

O período aqui analisado refere-se ao 2º trimestre de 2009, 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 destes autos, que tratam de crédito presumido, postula o Contribuinte exatamente a citada autonomia, conforme se depreende da leitura do Recurso Voluntário.

“Até porque, ao contrário da tributação das mercadorias adquiridas, **o frete é um negócio jurídico autônomo, adquirido de pessoa jurídica desvinculada do fornecedor e está sujeito à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS**, sendo possível, portanto, o creditamento das contribuições sobre tais pagamentos. Por isso, em que pese o frete integrar o custo da mercadoria, o creditamento deste custo nesta situação não se sujeitará às mesmas regras aplicáveis ao custo da mercadoria”.

“Portanto, a despeito de integrar o custo de aquisição da mercadoria, **o frete por conta do adquirente se trata de operação distinta não relacionada com o custo da mercadoria suportado pelo vendedor**. Cumpre destacar ainda que essa parte do custo de aquisição da mercadoria (frete por conta do adquirente) é perfeitamente possível de ser segregada da operação de compra do insumo, justamente por ser operação distinta da compra”. (*grifo nosso*)

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.

Assim, voto por negar provimento ao recurso fazendário, recordando que a unidade responsável pela implementação do aqui decidido deve certificar-se da existência de

efetivo registro autônomo das operações de frete, com efetiva tributação da operação de frete, condição para a fruição do crédito básico na não cumulatividade.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan