



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



<b>PROCESSO</b>	<b>12585.720406/2011-29</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-003.332 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LOUIS DREYFUS COMPANY SUCOS S.A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETE NA COMPRA DE BENS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado.

CRÉDITO. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. Os bens recebidos em devolução somente geram crédito se a receita proveniente de sua venda houver integrado o faturamento do mês ou de mês anterior.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário no sentido de reverter as glosas referentes ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado.

*Assinado Digitalmente*

**GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Marcos Antonio Borges – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Catarina Marques Morais de Lima, Keli Campos de Lima, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão, Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Neiva Aparecida Baylon, Marcos Antonio Borges (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório que deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento de PIS, referente ao período de apuração do 3º Trimestre de 2010, e, conseqüentemente homologou apenas parcialmente as compensações vinculadas.

Conforme se verifica dos autos, o Despacho Decisório entendeu que as seguintes rubricas não dariam direito ao crédito:

*DEVOLUÇÕES DE VENDAS. Impossibilidade da aplicação de rateio proporcional nesta rubrica.*

*FRETES SOBRE COMPRAS. Consoante o art. 289, § 1º, do RIR/1999, os fretes sobre compras das mercadorias adquiridas integra o custo de aquisição desses bens.*

Irresignado, o Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade que foi julgada improcedente pela C. 6 Turma da DRJ/SPO, em acórdão assim ementado:

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010*

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETE NA COMPRA DE BENS. A natureza do crédito relativo ao frete pago segue a natureza do crédito proveniente da aquisição do bem transportado.*

*CRÉDITO. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. Os bens recebidos em devolução somente geram crédito se a receita proveniente de sua venda houver integrado o faturamento do mês ou de mês anterior.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual merece ser conhecido.

**Das despesas de Frete**

Conforme se verifica dos autos, a DRJ negou o direito ao crédito descontado sobre o valor do frete pago, por entender que o mesmo, ao compor o preço do bem adquirido, estaria sujeito ao crédito presumido, tal como o bem principal. Vejamos:

(...)

*“12. A autoridade fazendária informa no despacho decisório haver glosado créditos ordinários de Pis relacionados a despesas de frete vinculadas à aquisição de produtos com direito a crédito presumido.*

*13. Segundo o artigo 3º, IX, c/c § 3º, I, da lei nº 10.833/2003, o frete relativo a operação de venda gera direito a crédito de Cofins desde que o ônus seja suportado pelo vendedor e o serviço prestado por pessoa jurídica domiciliada no país:*

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

***I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:***

(...)

***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;***

(...)

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

(...)

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;" (Os negritos são meus)*

14. A hipótese de creditamento em apreço aplica-se também ao Pis por força do disposto no art. 15 da mesma lei.

15. Assim, em princípio, poderia o contribuinte apurar crédito de Pis não-cumulativo sobre os gastos com frete somente quando estes se referissem a serviço de transporte prestado na operação de venda e desde que atendidos os requisitos citados.

16. Sucede, porém, que os incisos I e II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, que disciplina o regime não-cumulativo dessa contribuição, prevêm a hipótese de cálculo de crédito de Pis na compra de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumo.

17. Em tais operações, de acordo com o artigo 289 do RIR/1999, o valor do frete integra o custo de aquisição dos bens, de maneira que o pagamento de frete vinculado à compra de produtos destinados à revenda ou ao uso como insumo também confere direito a crédito de Pis.

#### **RIR/1999**

**Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).**

**§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13). — Os negritos são meus**

18. Note-se que, embora o parágrafo 1º do dispositivo transcrito não faça alusão às matérias-primas, prevalece na Receita Federal do Brasil o entendimento, expresso em várias Soluções de Consulta, de que a regra se estende à aquisição de bens utilizados como insumo.

19. Está claro, portanto, que a despesa com frete na aquisição de bens não gera crédito por si só, mas sim porque integra o custo da mercadoria ou matéria-prima adquirida.

**20. Donde se conclui, por evidente corolário lógico, que a natureza do crédito relativo ao frete pago segue a natureza do crédito proveniente da aquisição do bem transportado. Em outras palavras, se este último, de acordo com a lei, é crédito presumido, também o será o primeiro.**

21. Assim, no caso em exame, a glosa realizada não resultou na apuração de crédito presumido sobre o valor de serviços, como erroneamente supõe a interessada, mas sobre o próprio valor do bem adquirido, visto que este compreende, além do custo de aquisição, a quantia paga pelo transporte até o estabelecimento do adquirente.

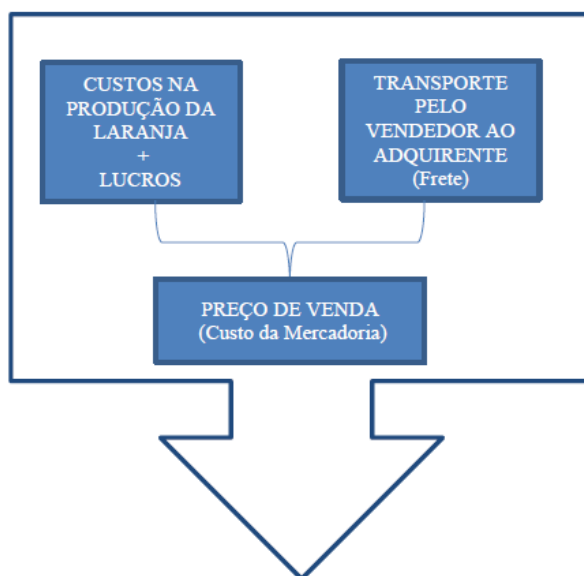
22. Em conseqüência, agiu de forma acertada a autoridade fiscal ao glosar os créditos ordinários de Pis oriundos do frete pago na aquisição de produtos com direito a crédito presumido, dado que, como ficou visto, o correto no caso seria a apuração de crédito presumido (...)",

Por sua vez, alega o Recorrente que:

1. a autoridade julgadora compreende que, em se tratando de despesa de frete contratado para transporte de insumo submetido à sistemática do crédito presumido, o direito ao creditamento sobre a prestação desse serviço de transporte também acompanhará o racional da mercadoria transportada.

2. Tal entendimento faria sentido pois, nas hipóteses de aquisição de insumos sujeitos a crédito presumido, **cujo frete seja de responsabilidade do vendedor**, de fato o direito ao creditamento desse custo seguirá o mesmo racional da mercadoria, uma vez que o custo do frete neste caso integrará o custo de aquisição da mercadoria e o custo da própria mercadoria.

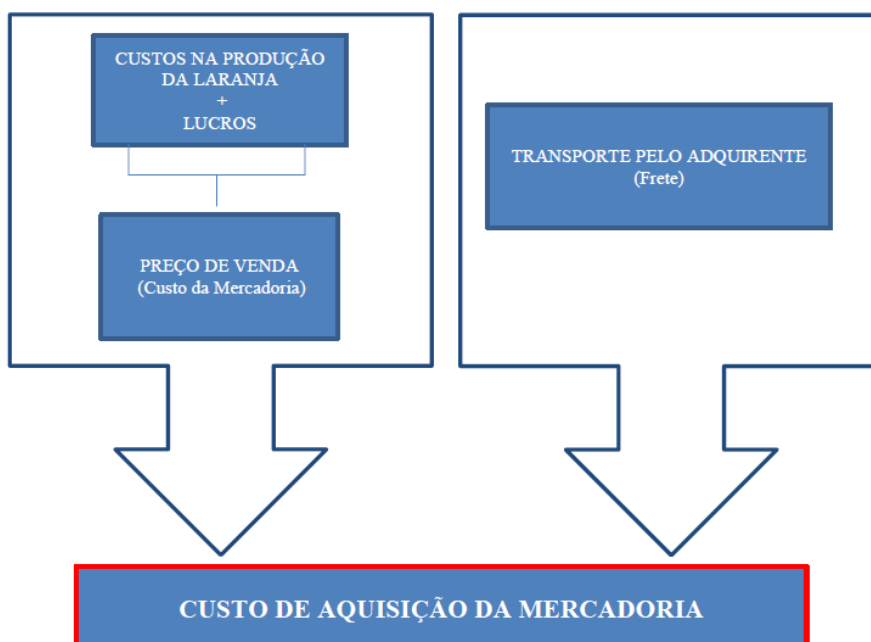
3. Como exemplo, em operação de compra de insumos (laranjas), cujo frete seja de responsabilidade do vendedor, o custo despendido para contratação desse serviço de transporte refletirá no preço de venda da mercadoria. Por conseguinte, o preço de venda das laranjas será a soma de todos os custos para sua produção mais o custo do frete até o adquirente. De forma didática, a Recorrente ilustra tal situação da seguinte forma:



**CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MERCADORIA**

4. Com isso, tendo o valor do frete sido integrado ao custo da mercadoria, sendo esta sujeita ao crédito presumido, então o crédito a ser tomado pelo adquirente nessa aquisição também será o presumido.

5. Ocorre, no entanto, que a situação verificada no presente caso diz respeito à comercialização de laranjas cujo frete na venda da mercadoria é de responsabilidade do adquirente (Recorrente):



1to de 24 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/ECAC/publico/login.aspx> por  
 > Inicialização FP21 1024 10172 7306

6. No caso dos autos, a despeito do frete nesta situação também integrar o custo de aquisição da mercadoria, diferentemente da primeira situação, ele não integra o custo da mercadoria suportado pelo vendedor.

7. Assim sendo, enquanto no primeiro caso, onde o frete é por conta do vendedor e seu custo integra o custo total da mercadoria (preço de venda), no segundo caso o frete é um custo originado de forma independente ao custo total da mercadoria, uma vez que não será suportado pelo vendedor. **Com isso, pode-se dizer que nesta segunda situação, a despeito de integrar o custo de aquisição, o frete não integra o custo da mercadoria.**

Portanto, temos que o cerne da presente discussão é a definição sobre o crédito a ser concedido quando da contratação do serviço de transporte na aquisição de insumos pelo comprador: se o crédito é presumido tal como entende a Autoridade Fiscal, ou se o crédito é descontado sobre o valor do serviço contratado, como entende o Recorrente.

O direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) deve ser concedido de forma integral, na forma do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, vez que esse serviço não consta da previsão do crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004.

O cálculo diferenciado do crédito previsto na referida lei se refere, APENAS, aos **bens**, aos produtos especificados no referido dispositivo legal provenientes de pessoas que se dedicam à atividade agropecuária, e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso do frete.

Vejamos os termos do dispositivo legal na redação vigente à época dos fatos geradores objeto do pedido de compensação:

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, CALCULADO SOBRE O VALOR DOS BENS referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.*

*§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:*

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e*

*III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

*§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:*

*I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e*

*II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos."*

A leitura do dispositivo legal acima transcrito é absolutamente clara ao dispor que o crédito presumido será calculado "sobre o valor dos bens" e não sobre o custo de aquisição.

Se a Recorrente arcou, como é incontroverso nos autos, com o custo do frete para o transporte de insumos, é evidente que, por ser o frete na aquisição destes, insumo essencial para a atividade, deve ser descontado crédito sobre tal contratação de serviço.

Sesse sentido assim é o entendimento deste C. CARF:

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006*

*PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.*

**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 n.º 10.925/2004. Recurso Voluntário Provido.”**

(Acórdão nº 3402-007.102 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Entendo, portanto que existe direito ao creditamento integral sobre o serviço contratado.

### **Das Devoluções de vendas**

Defende a Recorrente que os créditos relativos às vendas canceladas deveriam ser escriturados de acordo com o rateio proporcional entre as saídas tributadas no mercado interno, e aquelas não tributadas em razão da destinação para o mercado externo.

Argumenta a Recorrente que:

“(…) 63. Da leitura do voto proferido, o qual convalidou o contido no despacho decisório, **“A autoridade fiscal glosou os créditos ordinários relativos à devolução de vendas não tributadas, realizadas no mercado externo, afirmando que a contribuinte, indevidamente, distribuíra os valores concernentes a esse tipo de crédito entre as colunas de rateio dos mercado interno e externo”**, e prosseguiu sustentando que tal entendimento para glosa dos valores estaria abarcado no disposto no inciso VIII do art. 3º da Lei 10.637/02, uma vez que o crédito na devolução de mercadoria não abrange operações de exportação.

**64. Pois bem. Em virtude deste entendimento, é oportuno lembrar a legislação que trata do rateio proporcional entre receitas vinculadas a MI, NT e Exportação.**

65. Para tanto, na hipótese em que a totalidade das receitas da pessoa jurídica esteja sujeita a sistemática não cumulativa desta contribuição, a Lei nº 10.637/2002 estabelece dois critérios para a quantificação e apropriação dos créditos4.

66. Portanto, para a apuração dos custos e despesas que ensejariam direito aos créditos a serem descontados dos valores da contribuição ao PIS apurados no regime não cumulativo, o contribuinte poderá optar entre dois métodos: (i) apropriação direta, quando o contribuinte dispõe de sistema contábil de custos integrado que permite identificar exatamente qual a parcela dos custos e despesas que refere-se à parcela da receita não cumulativa; ou (ii) rateio proporcional, aplicando aos custos e despesas o percentual referente entre a receita não cumulativa e a receita total. Este percentual deverá ser recalculado todos os meses, quando da apropriação dos créditos do período.

67. Desta forma, tendo a Recorrente a obrigação de escolher entre o método da apropriação direta e o método do rateio proporcional, quando da sua opção, referido método vincula a integralidade da apuração da Recorrente. Ou seja, uma vez ter optado pelo método de rateio proporcional, tal sistemática deve ser adotada em toda apuração dos créditos a serem descontados pela Recorrente em sua operação.

68. Vejam, Ilmo Conselheiros, o corolário lógico que se verifica na presente situação é simples: ficando a Recorrente sujeita ao método de rateio proporcional para apuração de sua receita, considerando mercado interno e externo, de igual maneira será o mesmo método de rateio proporcional utilizado para apuração de seu crédito, inclusive nos casos de devoluções de venda.”

No caso dos autos, a Autoridade Fiscal glosou os créditos ordinários relativos à devolução de vendas não tributadas, realizadas no mercado externo, afirmando que a contribuinte, indevidamente, distribuíra os valores concernentes a esse tipo de crédito entre as colunas de rateio dos mercados interno e externo.

Me parece evidente que se as vendas devolvidas são aquelas realizadas no mercado externo, e por isso, não tributadas, não há qualquer razão que justifique o creditamento em razão de rateio entre mercado interno e externo.

O referido rateio serve para, havendo direito ao crédito, estabelecer a proporção de creditamento, dado que parte das saídas não são tributadas.

No caso em análise, não há sequer direito ao crédito. Isso porque, o inciso VIII do art. 3º da lei nº 10.637/2002 estabelece que somente a devolução de vendas tributadas pode gerar crédito de Pis:

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

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.”

Portanto, não assiste razão a Recorrente.

Neste mesmo sentido assim jugou recentemente a C CSRF deste E. CARF, em acórdão assim ementado:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 31/10/2012 a 31/12/2012*

*NÃO CUMULATIVIDADE. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.*

*As devoluções de vendas são, na essência, o cancelamento de operações anteriormente ocorridas. **Se as vendas integram o faturamento do mês ou de mês anterior, tendo sido tributada conforme disposto na Lei, a teor do art. 3º, VIII, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o crédito apurado é passível apenas do desconto de débitos de contribuições (não ressarcíveis), portanto, não há que se falar em rateio proporcional entre as receitas tributadas e as não tributadas, derivados de custos, despesas e encargos comuns aos dois regimes***

(ACÓRDÃO 9303-015.407 – CSRF/3ª TURMA)

Portanto, deve ser mantida a glosa realizada.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto para dar provimento parcial ao Recurso Voluntário no sentido de reverter as glosas referentes ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado.

*Assinado Digitalmente*

**GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS**