



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13005.900416/2016-05
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-010.863 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de maio de 2021
Recorrente CAROLINA SOIL DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

FRETE NA AQUISIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO

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. Se o insumo não dá direito ao crédito, o frete seguirá a mesma sorte.

ALÍQUOTA ZERO.

As vendas para pessoa jurídica produtora de adubos e fertilizantes, independentemente do adubo ou fertilizante conter nitrogênio, potássio, fosfato ou o mix destes elementos, serão tributadas à alíquota zero, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004.

LEGISLAÇÃO CORRELATA. CONEXÃO.

A correlação entre as normas que regem as contribuições, autoriza a aplicação das mesmas conclusões referentes ao lançamento da Cofins para a Contribuição para o PIS/Pasep

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus e Raphael Madeira Abad que revertiam as glosas referentes a fretes para transporte de produtos sujeitos a alíquota zero. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-010.857, de 24 de maio de 2021, prolatado no julgamento do processo 13005.720322/2016-46, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard, Walker Araujo, Vinicius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

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 nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 11536.83131.130412.1.1.11-6147, no valor de R\$ 279.154,74, auferidos no 1º trimestre/2012, referente a créditos da não cumulatividade da(o) Cofins, vinculadas à receita não tributada no mercado interno. A Interessada também transmitiu Declaração(ões) de Compensação (Dcomp), utilizando o referido crédito para compensar débitos próprios.

A partir da análise das informações prestadas na Escrituração Fiscal Digital – EFD, no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), bem como aquelas prestadas em resposta à intimação, o Auditor Fiscal identificou irregularidades na apuração de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, conforme descritos a seguir.

Constatou-se que os valores informados nos Dacons decorrem da aquisição, no mercado interno ou mediante importação, de matérias-primas aplicadas na produção de adubos ou fertilizantes, principalmente turfa (código NCM 2703.00.00).

Desta forma, concluiu que, por força do art. 3º, §2º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 combinado com o art. 1º, incs. I, II e IV da Lei nº 10.925/2004, estas aquisições não geram créditos do PIS/Cofins, pois não estão sujeitas ao pagamento destas contribuições.

A Autoridade Fiscal afirmou também que os gastos com serviços de fretes, relacionados a estas aquisições, não geram crédito, uma vez que os valores relativos aos mesmos compõem o custo de aquisição dos produtos adquiridos, assim, essas despesas somente gerariam crédito de PIS e de Cofins se os produtos transportados fossem passíveis de gerar crédito da não cumulatividade.

Além disso, esclarece que as despesas relacionadas ao frete de transporte de produtos importados não geram crédito, face a inexistência de previsão legal.

Sendo assim o pedido de ressarcimento foi deferido parcialmente e a(s) compensação(ões) homologada(s) até o limite do crédito parcialmente reconhecido.

Inconformado com a decisão, o contribuinte interpôs Manifestação de Inconformidade.

Após descrição dos fatos, a Manifestante informa que a atividade principal exercida pela empresa é a produção e o comércio de substratos para plantas. A seguir, demonstra, segundo seu entendimento, o conceito de “alíquota zero”.

Alega que, embora a legislação vigente reze que as contribuições do PIS e da Cofins não são devidas na quase totalidade das operações praticadas pelo contribuinte, pois são de alíquota zero, este faz jus ao crédito da não-cumulatividade, visto que para a produção utiliza

matérias-primas importadas e na entrada destas no território nacional foi exigido o pagamento das contribuições.

Argumenta que, embora o preenchimento da Declaração de Importação seja de responsabilidade da Inconformada, o Auditor Fiscal não permitiu o desembaraço da mercadoria sem o pagamento das contribuições para o PIS e para a Cofins.

Relata que diante de decisões proferidas anteriormente acerca dos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento, questionou a Alfândega da Receita Federal do Brasil em Rio Grande/RS sobre a alíquota incidente sobre importação da matéria prima utilizada na produção de substrato para plantas, pois agentes da Receita Federal, estabelecida em Santa Cruz do Sul, RS, mencionaram à Inconformada que a alíquota de PIS/Cofins, referente à importação de matéria-prima para adubos ou fertilizantes, classificadas no Capítulo 31 da NCM, foi reduzida a 0% . Questionou se poderia aplicar a redução nas próximas importações e foi instruído a realizar uma consulta formal, nos termos previstos na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.396/2013.

Afirma que o processo de consulta costuma levar até mais de 3 anos para ser solucionado e não pode esperar por todo este tempo para obter uma resposta concreta do Fisco sobre como proceder.

Menciona que, no ano de 2015, já teve deferido, pela Delegacia da Receita Federal de Santa Cruz do Sul/RS, Pedido Eletrônico de Ressarcimento, referente a créditos da não cumulatividade de PIS e da Cofins, vinculados às receitas não tributadas no mercado interno, proferidos nos Processos Administrativos nº 13005.721108/2015-26 e nº 13005.721109/2015-71. Os pedidos de ressarcimento de créditos efetuados pela Inconformada passaram a ter decisões desfavoráveis recentemente.

Alega que, caso a Autoridade Fiscal entenda que a informação sobre o crédito esteja equivocada, não há qualquer dúvida de que se trataria de um mero erro formal, pois os valores pagos a título do PIS e da Cofins sobre as matérias-primas importadas são passíveis de compensação ou ressarcimento. Assim, se decidir pelo indeferimento destes, deverá então deferir o direito ao crédito pelo reconhecimento do pagamento indevido, sob pena de fazer valer o extremo rigorismo formal.

Cita também vários princípios, dentre eles, o da informalidade ou do formalismo moderado, segundo o qual a Administração Pública e os administrados podem atuar no processo administrativo sem os rigores formais do processo judicial, da essência sobre a forma, que consiste na supremacia da essência das transações sobre seus aspectos formais e o da verdade material.

Defende que comprovou o pagamento das contribuições, sendo assim, o não deferimento do creditamento/compensação implicaria em enriquecimento ilícito da União, além de lesar o contribuinte sem que essa tenha dado causa aos fatos.

Frete na aquisição de produtos importados

Menciona que o frete utilizado para transportar as matérias-primas importadas, do local de desembaraço aduaneiro até o estabelecimento fabril, foi objeto de tomada de crédito de PIS/Cofins, pois é possível este creditamento.

Argumenta que a Autoridade Fiscal, ao referir que o frete no transporte de produtos importados não gera crédito, incorreu em erro de interpretação, pois vê a operação de importação como sendo uma única operação, regida pela Lei nº 10.865/04, ou seja, na realidade existe a operação de importação e a de transporte dos produtos importados.

Alega que o Auditor Fiscal erra ao aduzir que o frete no transporte de produtos importados não gera crédito, não compondo a base de cálculo do PIS e da Cofins, restringindo-se somente em aplicar a Lei nº 10.865/04.

Informa que assim que o produto importado chega ao porto de destino, o contribuinte realiza o pagamento do frete para o transporte do bem até o seu estabelecimento e sobre este serviço interno, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 asseguram o direito ao crédito.

A DRJ de Ribeirão Preto (SP) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, cuja ementa, em síntese, foi vazada nos seguintes termos:

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

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

AQUISIÇÃO. PRODUTO SUJEITO A ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

É vedado o aproveitamento de crédito relativo à aquisição de produto sujeito à alíquota zero, nos termos do § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A natureza dos créditos originados de despesas de frete, pagas na operação de compra, segue a natureza dos créditos provenientes da aquisição do bem transportado. É vedada a apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins em relação ao frete na aquisição de insumos com suspensão, não incidência, alíquota zero ou isenção da contribuição.

FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios da pessoa jurídica importadora com serviços de transporte (frete) da mercadoria importada desde o local alfandegado até o local de entrega da mercadoria no território nacional (transporte nacional) não estão incluídos no valor aduaneiro da mercadoria e, conseqüentemente, não podem compor a base de cálculo dos créditos.

ACÓRDÃOS PROFERIDOS PELO CARF. EFEITOS E ABRANGÊNCIA.

Os Acórdãos do CARF, por não constituírem normas complementares à legislação tributária, não possuem caráter normativo nem vinculante.

Manifestação de Inconformidade improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual repisa os mesmos argumentos para defender seu direito ao ressarcimento dos valores referentes aos insumos importados e dos respectivos fretes.

É o breve relatório.

Voto

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

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Aquisição de matérias-primas de adubos e fertilizantes.

A recorrente se insurge contra a glosa relativa às aquisições de matérias-primas de adubos ou fertilizantes. Entende que recolheu o tributo quando da sua importação, logo, teria direito ao ressarcimento dos respectivos créditos.

As aquisições em questão são referentes as matérias-primas de adubos e fertilizantes e a legislação do PIS e da Cofins apurada pela não-cumulatividade atribui alíquota zero para essa operação, senão vejamos:

O art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, reduziu a zero as alíquotas do PIS e da Cofins nos seguintes termos:

“Art.1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

(---)

Parágrafo único. O Poder Executivo regulamentará a aplicação das disposições deste artigo.” (destacou-se)

Em virtude do dispositivo contido no parágrafo único, o Poder Executivo editou, em 26 de agosto de 2004, o Decreto nº 5.195, que foi posteriormente revogado pelo Decreto nº 5.630, de 22 de dezembro de 2005, o qual passou a regulamentar a redução à zero das alíquotas do PIS e da Cofins incidentes na importação e na comercialização no mercado interno dos produtos de que trata o art. 1º da Lei nº 10.925 de 2004, nos seguintes termos:

“Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e suas matérias-primas;

(---)

§ 1º A redução de alíquotas de que trata o caput não se aplica à receita bruta decorrente da venda de produtos classificados no Capítulo 31 da NCM destinados ao uso veterinário.

§ 2º A redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no caso das matérias-primas de que tratam os incisos I e II do caput, aplica-se somente nos casos em que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante dos produtos neles relacionados.

Art. 2º A Secretaria da Receita Federal poderá disciplinar, no âmbito de sua competência, a aplicação das disposições deste Decreto.” (destacou-se)

Da hermenêutica do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, e do Decreto regulamentar vigente na época dos fatos para que as alíquotas das contribuições sejam reduzidas à zero, tem-se que: (i) as vendas de **matéria-prima** devem ser realizadas no mercado interno e (ii) as matérias-primas devem ser utilizadas pelo adquirente na fabricação dos produtos citados, haja vista que a legislação exige que o adquirente da **matéria-prima** deve ser fabricante de fertilizantes classificados no capítulo 31 da NCM.

Os conceitos de fertilizantes, de matéria-prima utilizada na fabricação de fertilizantes, e de nutrientes, estão previstos no Decreto nº 4.954, de 2004, que regulamentou a Lei nº 6.694, de 1980, a qual dispõe sobre a inspeção e fiscalização da produção e do comércio de fertilizantes destinados à agricultura.

O art. 2º do Decreto nº 4.954/2004 , III, "a" a "o", do referido Decreto, a seguir transcrito, encontra-se a definição de fertilizantes:

Art. 2º Para os fins deste Regulamento, considera-se:

(...)

III - fertilizante: substância mineral ou orgânica, natural ou sintética, fornecedora de um ou mais nutrientes de plantas, sendo:

a) fertilizante mineral: produto de natureza fundamentalmente mineral, natural ou sintético, obtido por processo físico, químico ou físico-químico, fornecedor de um ou mais nutrientes de plantas;

b) fertilizante orgânico: produto de natureza fundamentalmente orgânica, obtido por processo físico, químico, físico-químico ou bioquímico, natural ou controlado, a partir de matérias-primas de origem industrial, urbana ou rural, vegetal ou animal, enriquecido ou não de nutrientes minerais;

c) fertilizante mononutriente: produto que contém um só dos macronutrientes primários;

d) fertilizante binário: produto que contém dois macronutrientes primários;

e) fertilizante ternário: produto que contém os três macronutrientes primários;

f) fertilizante com outros macronutrientes: produto que contém os macronutrientes secundários, isoladamente ou em misturas destes, ou ainda com outros nutrientes;

g) fertilizante com micronutrientes: produto que contém micronutrientes, isoladamente ou em misturas destes, ou com outros nutrientes;

h) fertilizante mineral simples: produto formado, fundamentalmente, por um composto químico, contendo um ou mais nutrientes de plantas;

i) fertilizante mineral misto: produto resultante da mistura física de dois ou mais fertilizantes simples, complexos ou ambos;

i) fertilizante mineral misto - produto resultante da mistura física de dois ou mais fertilizantes minerais; (Redação dada pelo Decreto nº 8.384, de 2014)

j) fertilizante mineral complexo: produto formado de dois ou mais compostos químicos, resultante da reação química de seus componentes, contendo dois ou mais nutrientes;

l) fertilizante orgânico simples: produto natural de origem vegetal ou animal, contendo um ou mais nutrientes de plantas;

m) fertilizante orgânico misto: produto de natureza orgânica, resultante da mistura de dois ou mais fertilizantes orgânicos simples, contendo um ou mais nutrientes de plantas;

n) fertilizante orgânico composto: produto obtido por processo físico, químico, físico-químico ou bioquímico, natural ou controlado, a partir de matéria-prima de origem industrial, urbana ou rural, animal ou vegetal, isoladas ou misturadas, podendo ser enriquecido de nutrientes minerais, princípio ativo ou agente capaz de melhorar suas características físicas, químicas ou biológicas; e

o) fertilizante organomineral: produto resultante da mistura física ou combinação de fertilizantes minerais e orgânicos;

(...)

VII - matéria-prima: material destinado à obtenção direta de fertilizantes, corretivos, inoculantes ou biofertilizantes, por processo químico, físico ou biológico;

VII - matéria-prima - material destinado à obtenção direta de fertilizantes, corretivos, inoculantes, biofertilizantes, remineralizadores e substratos para

plantas, por processo químico, físico ou biológico; (Redação dada pelo Decreto nº 8.384, de 2014)

(...)

XIV - nutriente: elemento essencial ou benéfico para o crescimento e produção dos vegetais, assim subdividido:

a) macronutrientes primários: Nitrogênio (N), Fósforo (P), Potássio (K), expressos nas formas de Nitrogênio (N), Pentóxido de Fósforo (P₂O₅) e Óxido de Potássio (K₂O);

b) macronutrientes secundários: Cálcio (Ca), Magnésio (Mg) e Enxofre (S), expressos nas formas de Cálcio (Ca) ou Óxido de Cálcio (CaO), Magnésio (Mg) ou Óxido de Magnésio (MgO) e Enxofre (S); e

c) micronutrientes: Boro (B), Cloro (Cl), Cobre (Cu), Ferro (Fe), Manganês (Mn), Molibdênio (Mo), Zinco (Zn), Cobalto (Co), Silício (Si) e outros elementos que a pesquisa científica vier a definir, expressos nas suas formas elementares;

Pela simples leitura da citada legislação, resta claro que os macronutrientes, primários e secundários, e os micronutrientes isoladamente ou combinados entre si, compõe a fórmula de fertilizantes, constituindo-se, portanto, em matérias-primas para a sua fabricação.

Não obstante, para ter direito à alíquota zero prevista no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, é *conditio sine qua non* que o fertilizante fabricado pela empresa adquirente das matérias-primas esteja classificado no Capítulo 31 da NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul).

O Capítulo 31 da NCM é assim composto:

3101.00.00 - Adubos (fertilizantes) de origem animal ou vegetal, mesmo misturados entre si ou tratados quimicamente; adubos (fertilizantes) resultantes da mistura ou do tratamento químico de produtos de origem animal ou vegetal.

31.02 - Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, nitrogenados (azotados).

31.03 - Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, fosfatados.

31.04 - Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, potássicos.

31.05 - Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contenham dois ou três dos seguintes elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto), fósforo e potássio; outros adubos (fertilizantes); produtos do presente Capítulo apresentados em tabletes ou formas semelhantes, ou ainda em embalagens de peso bruto não superior a 10 kg.

É fato incontroverso que as matérias-primas importadas são para fabricação de produtos classificados no Capítulo 31 da NCM (adubos e fertilizantes). Ou seja, a alíquota aplicada na operação em análise é zero.

Ocorre que o inciso II, do § 2º, do art. 3º das leis nº 10637/2002 e 10.833/2003, veda o direito ao crédito da aquisição de insumos utilizados para fabricação de produtos sujeitos à alíquota zero.

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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.

Portanto, não vejo motivos para reversão das glosas referentes à aquisição de insumos para fabricação de adubos ou fertilizantes.

Forte nestes argumentos, nego provimento a este capítulo recursal.

Possibilidade de reverter o pedido de ressarcimento em pedido de restituição.

Analisando as razões recursais postas neste capítulo, fica evidente que a recorrente reproduziu as mesmas apresentadas na manifestação de inconformidade.

Por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar este capítulo recursal, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, *in verbis*:

De acordo com as alegações apresentadas, o contribuinte pretende obter deferimento do pedido de ressarcimento, defendendo que pagou indevidamente PIS/Cofins sobre importação, portanto tem direito ao crédito, ou seja, quer substituir os créditos inexistentes da não-cumulatividade, declarados no PER, por outro de natureza distinta.

É importante destacar que só cabe a retificação da DCOMP para corrigir meras inexatidões materiais de preenchimento ou de digitação, consoante o exposto no art. 108 da IN RFB n.º 1.717 de 17/07/2017 (DOU de 18.07.2017), normativo atualmente vigente sobre a matéria:

Art. 108. A retificação da declaração de compensação gerada por meio do programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário será admitida somente na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento.

A expressão “inexatidões materiais” está no Decreto n.º 70.235/72:

Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

Como se vê, as inexatidões materiais não se referem a alterações na essência do mérito do tema examinado, mas, sim, a erros de preenchimento (ou de digitação).

O erro no tipo de crédito não se enquadra em inexatidão material (erro de preenchimento ou de digitação), mas, sim, em erro de direito, mais especificamente, em erro no critério jurídico, pois se trata de crédito de natureza diversa (pagamento indevido ou a maior).

Ademais, complementando todo o disposto acima, até para justificar a não análise do crédito de pagamento indevido ou a maior, por ser estranho à lide, cumpre ressaltar que cabe à autoridade julgadora de primeira instância o julgamento de Manifestação de Inconformidade que não reconheceu o direito creditório ou não homologou a compensação por meio do Despacho Decisório, não podendo expandir o litígio para abarcar uma análise que sequer foi feita pela autoridade administrativa competente, até porque um novo pedido de restituição deveria ter sido formalizado em instrumento próprio para então poder ser passível de análise.

Diante de todo exposto e em virtude de que a interessada não apresentou argumentos para contrapor a *ratio decidendi* do acórdão de manifestação de inconformidade e por consequência, reformar a decisão de piso, mantenho a decisão do capítulo *a quo* pelos seus próprios fundamentos.

Frete na aquisição de produtos importados

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.

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 no 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 nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS)

Sendo assim, nego provimento ao capítulo recursal.

Ex positis, nego provimento ao recurso voluntário.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

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

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

