



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13227.900119/2012-13
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.592 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de novembro de 2022
Recorrente MIRIAN VILHENA AUTO POSTO - COMERCIO DE COMBUSTIVEIS,
LUBRIFICANTES, GAS E CULTIVO DE MADEIRAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, por voto de qualidade, em segunda votação, em dar provimento parcial, para reconhecer o direito ao crédito relativo ao frete de aquisição destacado em nota fiscal autônoma, que tenha sido objeto de tributação não cumulativa das contribuições, vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Ana Cecilia Lustosa da Cruz. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Em primeira votação, confrontadas as duas teses menos votadas, na forma regimental, a proposta do Conselheiro Rosaldo Trevisan, de dar provimento parcial ao recurso, assegurando o direito ao crédito relativo ao frete de aquisição destacado em nota fiscal autônoma, que tenha sido objeto de tributação não cumulativa das contribuições, e a do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, no sentido de negar provimento, prevaleceu a primeira, vencidos os Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire e Vinícius Guimarães.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira, Vanessa Marini Cecconello, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto do contribuinte contra acórdão 3001-001.592, da 1ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

APURAÇÃO DE CRÉDITO/ INSUMO/ FRETE DE COMPRA/

Ausência de previsão legal para tomada de créditos na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições, ou seja, não estavam incorporados ao seu custo de aquisição, não será possível a tomada de créditos.

APURAÇÃO DE CRÉDITO. ALUGUEL. PROVAS

O contribuinte possui o ônus de apresentar as provas que confirme seu direito, de acordo com o Código Civil Brasileiro, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que esteja enquadrado nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

JUROS COMPENSATÓRIOS. ATUALIZAÇÃO. RESSARCIMENTO. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa previsão legal, não cabe atualização monetária ou incidência de juros sobre o crédito apurado pelo Regime Não Cumulativo de apuração do PIS/PASEP e da COFINS.”

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando discussão em relação às seguintes matérias:

- Contratação de serviços de transporte com conhecimento de frete específico e com menção individualizada das notas fiscais de aquisição do insumos. Inexistência de vedação ao crédito quando o produto transportado está sujeito à incidência monofásica do PIS e da Cofins – operações distintas;, alegando ser o frete operação autônoma e não vinculada ao produto em si, de modo que a impossibilidade de apuração de crédito sobre o produto (diante de sua tributação monofásica) não pode impedir o crédito sobre o frete tributado pelo regime normal;
- Despesas com aluguéis – locação de máquinas e equipamentos, trazendo que o contribuinte apresentou os recibos de pagamento;

Em despacho às fls. 215 a 223, foi dado seguimento parcial ao recurso especial para que seja rediscutida a matérias: 1 – Créditos não cumulativos de PIS e Cofins na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, não onerados pelas contribuições.

Cientificado, o sujeito passivo não interpôs agravo.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que trouxe, entre outros, que se deve ter por insumos aqueles bens "que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado", bem como os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou na prestação de serviços.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto do sujeito passivo, conheço do recurso, eis que atendidos os requisitos constantes do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015. O que concordo com o exame de admissibilidade, eis:

“[...]”

Das decisões confrontadas constata-se divergência jurisprudencial, conforme considerações a seguir.

Constata-se que ambas as decisões se referem ao mesmo contribuinte cuja atividade preponderante é o comércio varejista de combustíveis e lubrificantes, assim, o ponto nodal da questão reside no tratamento referente ao frete na aquisição de combustíveis para revenda, uma vez que conforme noticiam os autos referidos combustíveis são tributados pelas Contribuições de PIS E COFINS na modalidade monofásica.

Neste contexto fático decidiu o colegiado recorrido pela ausência de previsão legal para tomada de créditos na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições, ou seja, não estavam incorporados ao seu custo de aquisição, concluindo assim pela impossibilidade de tomada de créditos.

Em outro giro entendeu o colegiado paradigma que sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível, no modelo monofásico, pago ao distribuidor) e do frete (transporte, na não-cumulatividade, pago à empresa transportadora), não há que se falar que o destino do crédito do frete segue o mesmo daquele da mercadoria, como fez a autoridade fiscal ao fundamentar o lançamento tributário.

Destaca que justamente em razão da distinção de regimes, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda, nos termos do artigo 3º, inciso I das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002,

assim como existe para qualquer outro atacadista ou varejista que trabalhe com produtos tributados na sistemática da não cumulatividade.

Dada a similitude fática das situações contempladas resta demonstrado o dissenso jurisprudencial quanto à interpretação da legislação de regência quanto à possibilidade ou não de créditos de PIS E COFINS na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, não onerados pelas contribuições. [...]”

Ventiladas tais considerações, quanto ao mérito, qual seja, se há possibilidade de se constituir crédito ou não de PIS e Cofins na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, não onerados pelas contribuições, adianto meu posicionamento por dar provimento ao recurso do sujeito passivo. Vê-se que essa turma, recentemente, expôs esse entendimento através do acórdão 9303-011.550, que consignou em ementa:

“[...]”

*PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE. O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. **Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.[...]”***

Frise-se ainda o decidido no acórdão 9303-011.763 (novembro/2021), que consignou em ementa (destaques meus):

“[...]”

COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS

COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE. Deve ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes de aquisição de insumos com alíquota zero das contribuições para o PIS e a COFINS, pois essenciais e pertinentes à atividade do contribuinte. Não há restrição, na legislação, quanto à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. [...]

PIS/PASEP. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE. Deve ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes de aquisição de insumos com alíquota zero das contribuições para o PIS e a COFINS, pois essenciais e pertinentes à atividade do contribuinte. Não há restrição, na legislação, quanto à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. [...]"

Ademais, a autoridade fiscal já proferiu entendimento favorável ao contribuinte, eis (destaques meus):

Solução de consulta 61, de 13 de março de 2013:

“SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 61 de 13 de Março de 2013

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA. FRETE NA AQUISIÇÃO. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA.

Independente de uma pessoa jurídica comercial revender bens sujeitos a alíquota zero, conforme art. 1º, V, da Lei nº 10.925, de 2004, é possível a constituição de créditos a serem descontados da Cofins, no regime de apuração não cumulativo, calculados sobre os dispêndios com (i) energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor,

consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, de que trata o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003; **(ii) frete na aquisição de mercadorias a serem revendidas, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens**, pois o valor deste frete integra o custo de aquisição da mercadoria; e (iii) **frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme disposto no art. 3º, IX, c/c art. 15, II, desta mesma Lei."

Não há como se ignorar ainda o decidido em acórdão 9303-012.182, que apreciou a mesma questão trazida e para o mesmo sujeito passivo. O colegiado, naquela ocasião, consignou a seguinte ementa:

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DIREITO A CRÉDITO. FRETE. REVENDA. VAREJISTA. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso I da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos produtos adquiridos para revenda, mas excetua textualmente o direito ao crédito da aquisição de combustíveis, os quais são tributados pelas Contribuições pelo regime monofásico (artigo 3º, inciso I, alínea "b"). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99). Isto porque o frete é uma operação autônoma em relação à aquisição do combustível, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda.

Vê-se que negar o direito ao crédito sobre tal item, feriria o próprio princípio constitucional da não cumulatividade, eis que o prestador recolheu as contribuições sobre tal receita e o tomador observa a sistemática não cumulativa ainda que esteja no regime monofásico para produtos específicos.

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado

Externo no presente voto minha divergência em relação ao posicionamento da relatora, no tema referente à possibilidade de tomada de crédito no frete de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime monofásico, aclarando a posição que acabou prevalecendo no seio do colegiado.

De início, em votação preliminar, externei concordância, de forma geral, com o tratamento autônomo dados aos fretes de aquisição, em relação aos bens qualificados como insumos adquiridos, mas entendi que tal tratamento não enseja, por si, geração de crédito. Isso porque se o frete, ainda que destacado em nota fiscal autônoma, não tiver sido objeto de tributação, não há que se falar em créditos decorrentes da não cumulatividade.

Entendo que a tomada de créditos na não cumulatividade não pode ser levada a cabo a partir de etapa anterior que não tenha sido efetivamente objeto de tributação. Ou de etapa anterior para a qual a geração de crédito seja expressamente vedada.

Na forma regimental, a divergência por mim aberta foi apresentada ao colegiado e confrontada com outra tese divergente, defendida pelo Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, no sentido de negar provimento ao recurso, prevalecendo a primeira, vencidos os Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire e Vinícius Guimarães, como registrado em ata.

Em segunda votação, acordou-se, por voto de qualidade, em reconhecer o direito ao crédito relativo ao frete de aquisição destacado em nota fiscal autônoma, que tenha sido objeto de tributação não cumulativa das contribuições, vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Ana Cecilia Lustosa da Cruz, que propunham o provimento pleno ao recurso.

A matéria em debate comporta esclarecimentos iniciais, à luz das alegações recursais e do tema trazido à cognição deste colegiado.

A recorrente afirma, em seu Recurso Voluntário, que *“A empresa vendedora não entrega os produtos no pátio da Recorrente, de forma que esta precisa contratar serviços de fretes de outras pessoas jurídicas para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que seja destinado à venda”*, o que caracterizaria operações autônomas.

O acórdão recorrido negou unanimemente o direito ao crédito, em acórdão assim ementado:

APURAÇÃO DE CRÉDITO/ INSUMO/ FRETE DE COMPRA/ Ausência de previsão legal para tomada de créditos na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições, ou seja, não estavam incorporados ao seu custo de aquisição, não será possível a tomada de créditos. (grifo nosso) (Rel. Cons. Rodolfo

Tsuboi, sessão de 16.out.2020, tendo a Cons. Maria Eduarda Alencar Câmara Simões votado pelas conclusões).

O acórdão recorrido calçou-se em precedente do STJ (REsp 1.632.310/RS) e em julgados da CSRF (Acórdãos 9303-005.156, 9303-006.871 e 9303-009.678), para concluir que se encontra “...*consolidado nas decisões deste Conselho de Contribuintes que não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições, ou seja, não estavam incorporados ao seu custo de aquisição*”.

Em seu recurso especial, o Contribuinte apresenta como paradigma de divergência em relação a tal tema o Acórdão 3402-006.469 (do mesmo sujeito passivo), que reconheceu o direito ao crédito, por maioria, com resultado confirmado na CSRF em julgado mais recente que os precedentes mencionados no acórdão recorrido:

“CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DIREITO A CRÉDITO. FRETE. REVENDA. VAREJISTA. POSSIBILIDADE. **O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição** (inciso II, § 2º, art. 3º). **Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.** (grifo nosso) (Acórdão 9303-012.981, Rel. Cons. Tatiana Midori Migiyama, empate, vencidos os Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rodrigo da Costa Pôssas, Jorge Olmiro Lock Freire e Adriana Gomes Rêgo, decidido pelo critério estabelecido do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, sessão de 17.mar.2022) (Tal Acórdão invoca ainda outro precedente da CSRF: o Acórdão 9303-011.551, de 16/06/2021, decidido por maioria)

Em 22/10/2021 foi julgado outro Recurso da Fazenda Nacional contra decisão deste mesmo contribuinte, ao qual foi negado provimento, por maioria:

“CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DIREITO A CRÉDITO. FRETE. REVENDA. VAREJISTA. POSSIBILIDADE. **O artigo 3º, inciso I da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos produtos adquiridos para revenda, mas excetua textualmente o direito ao crédito da aquisição de combustíveis, os quais são tributados pela Contribuições pelo regime monofásico** (artigo 3º, inciso I, alínea "b"). **Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda, que compõe custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99). Isto porque o frete é uma operação autônoma em relação aquisição do combustível, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda.**” (grifo nosso) (Acórdão 9303-012.182, Rel. Valcir Gassen, maioria, vencidos os Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, sessão de 22.out.2021)

Como se percebe, da simples comparação dos precedentes da CSRF citados no acórdão recorrido com aqueles mencionados pela relatora em seu voto (Acórdãos 9303-011.550 e 9303-011.763), a jurisprudência da corte administrativa uniformizadora não é constante, sendo a maioria dos casos decidida com três conselheiros vencidos, ou por voto de qualidade.

E não foi significativamente diferente no presente caso.

No acórdão recorrido, em relação aos créditos apurados sobre serviços de transportes (fretes) de produtos (combustíveis) sujeitos à incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, concluiu-se que haveria impedimento à tomada do crédito, ainda que o frete em si não estivesse sujeito àquela modalidade de tributação. Confira-se trecho do voto:

“(…) Deste modo, encontra-se consolidado nas decisões deste Conselho de Contribuintes **que não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes na compra de insumos**, os quais não foram onerados pelas contribuições, ou seja, **não estavam incorporados ao seu custo de aquisição**”. (grifo nosso)

Consta dos autos que a Contribuinte é empresa dedicada preponderantemente ao comércio varejista de combustíveis e lubrificantes, conforme se depreende do seu Contrato Social.

Está-se, portanto, a tratar de fretes **de bens adquiridos para revenda**, (combustíveis e lubrificantes), o que traz a análise para o inciso I (bens adquiridos para revenda) do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002. Nesse caminho, não há dúvida de que não poderia a Contribuinte tomar crédito em relação aos bens (combustíveis) que adquire para revenda, mas tais créditos, como informa a empresa em seu recurso, não foram tomados.

No Relatório Fiscal, a fiscalização destacou a seguinte informação: “(…) *Após análise das notas fiscais, observou-se que todas as despesas relativas a frete utilizadas pelo contribuinte, (…), foram utilizadas para compra de combustíveis e não para venda.*”

Assim, o que se aqui se discute é o direito ao crédito segundo a regra do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, na condição de insumo (no caso serviço), que segundo a empresa, seria essencial e necessário às suas atividades, uma vez que a Contribuinte alega que pagava o frete “autônomo” à transportadora, na aquisição de bem destinado para a revenda. Como é cediço, a revenda, enquanto operação comercial (como o atacado e o varejo), não se confunde com a prestação de serviços ou com a produção de bens destinados à venda.

Primeiramente, importa esclarecer que a empresa comercial é contribuinte de tributos federais, que nesta condição, é optante pelo regime de apuração do Lucro Real para Imposto de Renda e, por consequência, sujeita a apuração das Contribuições para o PIS e a COFINS pelo regime da não-cumulatividade. Sabe-se que o regime da não-cumulatividade foi instituído pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e permite ao contribuinte o encontro entre créditos e débitos identificados, respectivamente, sobre as entradas e saídas.

A Contribuinte informa em seu Recurso Voluntário que realiza a venda de gasolina, óleo diesel e demais combustíveis, sendo destinados ao mercado interno e tributados à alíquota zero pela Contribuição para o PIS/PASEP e pela COFINS, conforme determina a legislação vigente. E adiciona que, com base no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, apurou créditos sobre insumos e serviços necessários a atividade que exerce. No entanto, ressalta que não se apropriou de créditos sobre a aquisição de combustíveis, já que reconhece que estes são tributados pelo regime monofásico e não geram direito a créditos.

O Contribuinte afirma ainda que “(…) *A empresa vendedora dos combustíveis não entrega os produtos no pátio da Contribuinte, de forma que esta **precisa contratar serviços de fretes de outras pessoas jurídicas (PJ)** para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que seja destinado à venda*”. Por isso, faz jus ao crédito das contribuições sobre os custos com esses serviços de transporte (frete) dos produtos que comercializa (combustíveis), **sendo aquele**

frete uma operação autônoma e não vinculada ao produto em si, de modo que a impossibilidade de apuração de crédito sobre o produto (diante de sua tributação monofásica) não pode impedir o crédito sobre o frete tributado pelo regime normal das contribuições.

De outro lado, verifica-se nos autos que o Fisco, no Relatório Fiscal, afirma que o direito ao crédito das Contribuições sobre despesas com frete se dá “(...) *apenas nas operações de vendas*” justificando-se a manutenção da glosa do crédito pelo fato de estar o combustível sujeito ao regime monofásico e não gerar direito a crédito das contribuições na aquisição pelo revendedor, do mesmo modo que não geraria direito a crédito a despesa paga pelo frete respectivo, já que este compõe o custo de aquisição do combustível.

No entanto, no Recurso Especial a Contribuinte ressalta um fato relevante nessa questão, de que a empresa efetuou a contratação de Serviços de Transporte com Conhecimento de Frete específico para o transporte e com menção individualizada das Notas Fiscais de aquisição dos combustíveis. Alega, por isso, que inexistente vedação ao crédito quando o produto transportado está sujeito à incidência monofásica das contribuições por, no caso em apreço, tratarem-se de operações comerciais distintas, quais sejam: 1) aquisição dos combustíveis e, 2) despesa com o frete. Confira-se trecho:

“(…) Isso porque, inegavelmente, **como o contribuinte comprovou através dos documentos apresentados ao agente fazendário (conhecimentos de transporte com indicação das notas fiscais do combustível a que se referem), a contratação pela empresa dos serviços de transporte para que seus insumos fossem transportados da distribuidora até seu estabelecimento**”. (grifo nosso)

Portanto, estamos diante de uma situação diferenciada, em que se verifica que a Contribuinte arcou com o custo do frete e vinculou (em sua escrituração contábil e fiscal) cada Conhecimento de Transporte a uma ou mais Notas Fiscais de entrada com valor correspondente ao frete, possibilitando o aproveitamento dos créditos das contribuições.

Assim, neste caso em específico, a prestação do serviço de transporte dos combustíveis (frete) é considerada uma ‘operação autônoma’ em relação ao produto transportado (combustível) não se confundindo essas operações comerciais, por serem de natureza distinta.

Nesse caminho, temos que o transporte (frete) entre o fornecedor dos combustíveis e o estabelecimento da empresa compõe, indiscutivelmente, o custo dos produtos vendidos (artigo 289, §1º do RIR/99) mas tal frete, enquanto receita da empresa transportadora, está sujeito à incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS (pela prestação do serviço de transporte), sujeito ao regime da não cumulatividade com base nos diplomas legais que regulamentam a matéria, configurando operações comerciais distintas, com fornecedores distintos, e - o mais importante - regimes de incidência também diferenciados e que devem ser analisados de forma separada no que tange ao direito crédito das contribuições.

A análise do **conceito de insumo** para fins de reconhecimento de créditos das contribuições na sistemática não-cumulativa não alcança todos os gastos da empresa. Contudo, há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida, buscando contextualizar o insumo para fins de incidência dessas contribuições.

Por essas razões, no caso em específico, entendo que assiste parcial razão à Contribuinte e devem ser revertidas as glosas referentes aos gastos com fretes sobre aquisição de combustíveis, desde que contratados junto a pessoas jurídicas com destaque em nota fiscal

autônoma, e que o frete tenha efetivamente sido objeto de tributação não cumulativa das contribuições.

Diante do exposto, acompanho a relatora em relação ao conhecimento do recurso, mas dela divirjo no mérito, para **dar provimento parcial** ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, para reconhecer o direito ao crédito relativo ao frete de aquisição destacado em nota fiscal autônoma, que tenha sido objeto de tributação não cumulativa das contribuições.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan