



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13971.724559/2018-21</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3402-004.073 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUÁRIA VALE DO ITAJAÍ
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência para que a autoridade preparadora: (i) verifique se é possível a partir dos dados presentes no documento, juntado com a Manifestação de Inconformidade, intitulado “Linha 7 Fretes Vendas 2 Trim 2016”, identificar se mais de um conhecimento pode estar associado às notas fiscais indicadas, e se se referem a um ciclo de produção específico para aqueles produtos, de forma a que se possa considerar o frete associado como insumo do processo produtivo da Recorrente; e (ii) elabore relatório fiscal conclusivo considerando os documentos e esclarecimentos apresentados, informando se os dados trazidos pelo contribuinte estão de acordo com sua contabilidade, veiculando análise quanto à validade do crédito informado pelo contribuinte e a possibilidade de seu reconhecimento no presente processo. Concluída a diligência, e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias. Preliminarmente foi rejeitada, por maioria de votos, a nulidade do Acórdão recorrido, onde restou vencida a conselheira Mariel Orsi Gameiro, que a reconhecia.

*Assinado Digitalmente*

**Jorge Luís Cabral** – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luís Cabral (Presidente). Ausente(s) a(s) Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 106-023.239, proferido pela 17ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 06, que por unanimidade julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

*O interessado transmitiu o PER nº 03522.29381.111016.1.1.18-5289, no qual requer ressarcimento de crédito relativo ao PIS/Pasep não cumulativo - Mercado Interno do 2º trimestre de 2016;*

*A DRF- BLUMENAU/SC, emitiu Despacho Decisório no qual reconhece parcialmente o direito creditório;*

*A empresa apresenta manifestação de inconformidade na qual alega, em síntese:*

Da apuração da base de cálculo relativa a aquisições de serviços utilizados como insumo – natureza de CÓDIGO 3 da EFD Neste ponto a autoridade lançadora glosou créditos tomados pela impugnante, os quais tiveram origem na contratação de fretes destinado ao transporte de insumos, sob fundamento de que como parte daquelas mercadorias não foram submetidas à tributação pelas contribuições de PIS/COFINS, não haveria direito creditório.

Várias das notas fiscais dos fretes que deram origem a tais créditos foram emitidas com indicação de CSTs 06, 07,08 e 09, cujo creditamento, de acordo com o entendimento exarado no despacho decisório, não é possível.

Todavia, tal entendimento está equivocado e em total desacordo com o posicionamento adotado pelo CARF sobre o tema.

Com efeito, em reiteradas decisões o CARF entende que é direito do contribuinte a tomada dos créditos decorrentes da contratação de serviços de fretes, independentemente de qual seja o regime a que estão submetidos os insumos transportados.

(...)

A partir deste entendimento, a impugnante fez um detalhamento das principais glosas neste ponto que foram levadas a efeito no despacho decisório, o qual está inserido no arquivo denominado “Resumo 1 Trim. 2015 Fretes na Compra Final” que acompanha a presente, do qual se extrai o seguinte:

(...)

E como a impugnante utiliza a CST “53” para os fretes de compras, o validador da EFD, com base nas receitas auferidas no mês, faz um rateio proporcional entre as receitas tributadas e não tributadas, tendo em vista não ser possível, na contratação do frete definir se na venda final o produto transportado será tributado ou não tributado, gerando direito ao ressarcimento da parte correspondente as receitas NÃO-TRIBUTADAS. Desta forma, o pedido de ressarcimento formulado pela impugnante, neste ponto específico, refere-se apenas a esta parte correspondente às receitas não tributadas, razão pela qual a glosa é insubsistente.

Assim sendo, para estes casos a impugnante se utilizou da premissa prevista no art. 3º § 8º, da Lei nº 10.833/2003 rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, utilizando a CST 53 e se creditando devidamente de PIS e COFINS na proporção. Também foram glosados créditos relativos a fretes contratados pela impugnante para o transporte de leite in natura desde as propriedades rurais dos produtores/cooperados até o estabelecimento industrial, nos seguintes valores:

(...)

Como visto, o principal fundamento da glosa levada a efeito a este respeito foi o da incidência de crédito presumido nas aquisições do produto referido, conforme pode ser verificado no seguinte trecho do despacho decisório.

(..)

Note-se que também neste ponto o despacho decisório está fundamentado no regime de tributação a que está submetido o produto transportado (leite in natura), e não ao “conhecimento de transporte” em si, o qual, por sua vez, sofreu tributação tanto de PIS quanto de COFINS.

Como dito, estes fretes se referem ao transporte de leite que é adquirido pela impugnante dos produtores/cooperados para industrialização e comercialização com terceiros, portanto, trata-se de serviço indispensável e cujo custo é suportado pela própria impugnante, o que, sem dúvida alguma, assegura-lhe o direito de tomada dos créditos de PIS e COFINS daí decorrentes.

(...)

Da apuração da base de cálculo relativa a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda – natureza de CÓDIGO 7 da EFD Quanto a isto, a insurgência da impugnante se restringe aos itens abaixo relacionados, os quais constam do arquivo “Linha 7 Fretes na Venda”, o qual também acompanha a presente manifestação de inconformidade, quais sejam: (a) fretes relacionados às remessas para industrialização; (b) para bonificações; e (c) fretes que não foram mencionados no despacho decisório mas que não foram incluídos na base de cálculo reconhecida, sem a exposição do motivo pelo qual não houve a inclusão, estes, por sua vez, relacionados na planilha “Demonstrativo crédito reconhecido” que acompanha o despacho decisório.

(...)

Quanto aos fretes contratados para a remessa de industrialização realizada por terceiro, tais se referem a “arroz” e “leite cru resfriado”.

No caso do “arroz”, quando há uma demanda maior do que a capacidade de industrialização, o excedente é enviado a terceiro para industrialização.

Já o “leite cru resfriado” foi enviado a terceiro para industrialização do “leite em pó”, pois a impugnante não tem estabelecimento industrial para efetuar tal processo. Embora não sejam fretes relacionados a operações de venda, são indispensáveis ao processo produtivo da impugnante e devem compor a base de cálculo dos créditos.

(...)

Já as operações envolvendo as bonificações realizadas de produtos industrializados pela impugnante, são operações indispensáveis às suas negociações com clientes, e em que pese não se tratarem efetivamente de operação de venda, fazem parte da negociação, para que esta se concretize. Tratando-se em verdade de desconto comercial, pois estes produtos bonificados serão revendidos pelos clientes.

Por fim, a impugnante verificou que muitos fretes não foram reconhecidos na base de cálculo dos créditos, sem o apontamento do motivo da sua não inclusão.

Dentre estes fretes constatou-se que se tratam de operações de venda, em sua maioria para a região Nordeste, oportunidades em que o custo foi pago pela impugnante, com vinculação de nota fiscal.

A suposta “anormalidade” nestes conhecimentos de transporte estaria no fato de haver mais de um frete para a mesma nota fiscal vinculada, ou seja, em uma operação de venda, foram contratados mais de um serviço de transporte.

(...)

*É o relatório.*

**Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:**

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2016 PIS/PASEP. COFINS. DESPESAS DE FRETES DE AQUISIÇÃO Se um bem ou serviço adquirido não gera crédito ou só gera o crédito presumido e a base de cálculo desse crédito é o custo total da aquisição, o frete pago nessa aquisição também não vai gerar crédito ou só vai gerar o crédito presumido.*

*PIS/PASEP E COFINS. CRÉDITOS. ALÍQUOTA ZERO.*

*Por expressa vedação legal, não é permitida a apropriação de créditos quando o bem ou serviço adquirido não se sujeitaram ao pagamento das contribuições.*

*PROVAS.*

*A manifestante tem o ônus de demonstrar seu direito para que este seja reconhecido pela autoridade julgadora.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 29 de agosto de 2022, e apresentou Recurso Voluntário no dia 28 de setembro de 2022.

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente argumenta que:

- I. As informações sobre fretes que não foram incluídos na base de cálculo dos créditos pretendidos, mas não citados no Despacho Decisório – Argumenta que apesar de ter juntado as provas necessárias a identificar estes casos anômalos, os quais referem-se a fretes sobre a mesma mercadoria (notas fiscais), em períodos diferentes do processo produtivo, e a DRJ não teria

identificado o Anexo II, da Manifestação de Inconformidade, o qual a Recorrente afirma estar presentes nos quatro anexos aceitos pela RFB, na juntada dos documentos aos autos – requer a nulidade do Acórdão Recorrido.

- II. Faz jus aos créditos decorrentes de transporte de bens adquiridos como insumos, mas que geram apenas créditos presumidos. Estes créditos sobre fretes foram glosados, mas a Recorrente defende a natureza autônoma dos fretes.
- III. Faz jus aos créditos decorrentes do transporte de bens adquiridos para a revenda, mas que foram indevidamente informados como insumos, no entanto, a justificativa da glosa seria o mesmo do item anterior, e pleiteia a natureza autônoma dos fretes.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

*ANTE O EXPOSTO, requer a recorrente que o presente recurso voluntário seja conhecido e provido, para ser reformado o v. acórdão recorrido, nos termos da fundamentação apresentada, culminando com o reconhecimento da totalidade dos créditos e conseqüente reversão das glosas, com o deferimento integral dos créditos objeto do presente recurso, por ser esta medida a mais salutar JUSTIÇA!*

*Pede deferimento.*

Este é o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

### **Preliminar de Nulidade**

A Recorrente argumenta que uma das glosas efetuadas, referentes a vinculação de mais de um Conhecimento de Transporte a uma mesma nota fiscal, teve a sua contestação apresentada em Manifestação de Inconformidade ignorada pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância sob a justificativa de que as provas que poderiam demonstrar a pertinência das alegações da Recorrente não foram encontradas nos autos.

Do Acórdão Recorrido, extraímos o seguinte trecho, e-fl. 388:

*No que diz respeito ao item “(c) fretes que não foram mencionados no despacho decisório mas que não foram incluídos na base de cálculo reconhecida, sem a exposição do motivo pelo qual não houve a inclusão”, a interessada informa:*

*Por fim, a impugnante verificou que muitos fretes não foram reconhecidos na base de cálculo dos créditos, sem o apontamento do motivo da sua não inclusão.*

*Dentre estes fretes constatou-se que se tratam de operações de venda, em sua maioria para a região Nordeste, oportunidades em que o custo foi pago pela impugnante, com vinculação de nota fiscal.*

*A suposta “anormalidade” nestes conhecimentos de transporte estaria no fato de haver mais de um frete para a mesma nota fiscal vinculada, ou seja, em uma operação de venda, foram contratados mais de um serviço de transporte.*

*(...) Porém, o fato de existir mais de um conhecimento de transporte para a mesma nota fiscal não impede o direito creditório da impugnante, pois, como visto, trata-se de movimentação de produtos em diferentes etapas do processo de venda.*

*Diante do exposto, extraiu-se das planilhas “Linha 7 Fretes na Venda”, os casos que a impugnante entende se tratar de glosas indevidas.*

*Segue no ANEXO II, relação dos casos identificados e abaixo, algumas especificações para a localização das informações nesta planilha “Linha 7 Fretes na Venda 1 Trim. 2015.xlsx” que segue no ANEXO II.*

**No entanto, em que pese as alegações passivas não localizei nos autos o citado ANEXO II que, segundo a manifestante, relacionariam os casos identificados com mais de um conhecimento de transporte associado a nota fiscal. Assim, tais alegações ficam prejudicadas e as glosas devem ser mantidas.**

A Recorrente assevera em seu Recurso Voluntário que as informações estão constantes nos autos, e foram juntadas com a Manifestação de Inconformidade no documento não paginado “Linha 7 Fretes na Venda”.

*Além disso, deixou o ilustre relator de analisar os créditos tomados pela recorrente sobre os fretes contratados nas operações de vendas (natureza de código 7 da EFD), sob o argumento de não ter localizado o Anexo II nos autos.*

**Ocorre que, conforme comprova o “Termo de Análise de Solicitação de Juntada” anexo, foram juntados à Manifestação de Inconformidade 4 (quatro) anexos, todos aceitos pela SRFB em 11/06/2019, sendo um o Anexo II “Linha 7 Fretes na Venda”, documento que o relator afirmou não ter localizado, mas que consta dos autos desde a sua aceitação pela Fazenda.**

*Assim, merece ser provido o presente recurso a fim de que seja parcialmente reformado o acórdão da DRJ e reconhecidos os créditos postulados. (e-fl. 398)*

*(...)*

*Além disso, a recorrente verificou que muitos fretes não foram reconhecidos na base de cálculo dos créditos, sem qualquer apontamento pela autoridade fiscal do motivo da sua não inclusão.*

**Referidos fretes constam do mencionado Anexo 2 “Linha 7 Fretes na Venda” com a justificativa da recorrente “Venda - Nota Fiscal vinculada”.**

*Dentre estes fretes constata-se que se tratam de operações de venda, em sua maioria para a região Nordeste, nas quais o custo foi pago pela recorrente, com vinculação de nota fiscal.*

*Aliás, da planilha citada é possível verificar que as notas fiscais eletrônicas vinculadas a estes conhecimentos de transportes possuem claramente CFOP próprio de venda.*

*Insta esclarecer que a suposta “anormalidade” nestes conhecimentos de transporte estaria no fato de haver mais de um frete para a mesma nota fiscal vinculada, ou seja, em uma operação de venda, foi contratado mais de um serviço de transporte.*

De fato, verifica-se no e-processo que o referido arquivo não paginado consta nos autos do presente processo, e seu conteúdo é exatamente o apontado pelo Recurso Voluntário, de forma que a Autoridade Julgadora de Primeira Instância negou-se a avaliar parte da Manifestação de Inconformidade por ausência de provas, as quais constam efetivamente do processo.

A questão somente pode se resolver em definitivo no caso da avaliação de se o arquivo não paginado apresentado no processo ratifica as alegações da Recorrente, situação esta que poderia ensejar a aplicação do § 3º, do art. 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

De forma que, tendo em vista considerações de economia processual, e de que somente pela apreciação do documento supra mencionado pode-se dizer que a avaliação da Decisão de Primeira Instância importou ou não em dano ao Recorrente, entendo que não caberia a nulidade do Acórdão recorrido, neste momento, devendo ser avaliada pela verificação do documento juntado a estes autos, de maneira que afasto a preliminar de nulidade.

### **Mérito**

Quanto à possibilidade de se reconhecer os créditos decorrentes de despesas de fretes na aquisição de insumos ou de bens para a revenda, independente do regime de tributação de PIS/COFINS aplicáveis aos bens e produtos transportados, voto pela aplicação da Súmula CARF nº 188.

*Súmula CARF nº 188*

*Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024*

*É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.*

*Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348*

Entendo que a Súmula, acima reproduzida, aplica-se tanto as aquisições de bens para insumos como para revenda, e que o frete deva ser considerado conforme o seu próprio regime de tributação, independente se o crédito a ser aplicado ao produto que é transportado seja presumido.

### **Frete como Insumo**

Com relação aos fretes que possuem mais de um conhecimento de transporte associado a uma mesma nota fiscal, entendo que o referido processo não está pronto para julgamento e precisa ser convertido em diligência.

Diante dessas considerações, à luz do art. 29, do Decreto n.º 70.235/72, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem:

(i) verifique se os conhecimentos de transporte relacionados no documento juntado com a Manifestação de Inconformidade, intitulado “Linha 7 Fretes Vendas 2 Trim 2016”, podem ser associados às notas fiscais indicadas e referem-se a um ciclo de produção específico para aqueles produtos, de forma a que se possa considerar o frete associado como insumo do processo produtivo da Recorrente.

(ii) elaborar relatório fiscal conclusivo considerando os documentos e esclarecimentos apresentados, informando se os dados trazidos pelo contribuinte estão de acordo com sua contabilidade, veiculando análise quanto à validade do crédito informado pelo contribuinte e a possibilidade de seu reconhecimento no presente processo.

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

É como proponho a presente Resolução.

*Assinado Digitalmente*

**Jorge Luís Cabral**