



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16349.000353/2010-99
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-014.892 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de março de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LOUIS DREYFUS COMPANY SUCOS S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ANO-CALENDÁRIO: 2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-014.885, de 14 de março de 2024, prolatado no julgamento do processo 12585.000531/2010-38, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada em **Acórdão nº 3201-008.120** que deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Pedido de Ressarcimento** de crédito de PIS-PASEP/COFINS relacionado a receitas de exportação, ao qual se acham vinculadas diversas Declarações de Compensação.

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

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

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

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

Cientificado da decisão da DRJ, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, aduzindo que: (a) a discussão nestes autos refere-se a glosa de créditos, especificamente relacionado às despesas com frete na aquisição de insumos sujeitos à sistemática de crédito presumido e que a RFB já se manifestou acerca da possibilidade do creditamento, conforme disposto na Solução de Consulta nº 234/2007 - 7ª RF; (b) o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 aplica-se, única e exclusivamente, sobre o valor das aquisições de bens de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, além de aquisições de determinados bens de pessoas jurídicas, conforme estabelecem os incisos I a III do § 1º do próprio art. 8º da Lei nº 10.925; (c) o frete é um negócio jurídico autônomo, adquirido de pessoa jurídica desvinculada do fornecedor e está sujeito à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS,

sendo possível, portanto, o creditamento das contribuições sobre tais pagamentos; e (d) a tributação do frete é diferente da tributação da mercadoria adquirida, devendo ser respeitada a apropriação de crédito de cada um desses procedimentos, individualmente.

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

Da matéria submetida à CSRF

Notificada da decisão acima, a **Fazenda Nacional** apresentou **Recurso Especial**, apontando divergência com relação à seguinte matéria: “Créditos sobre os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido”. Para comprovar a divergência indica como paradigma o Acórdão nº: **9303-008.215**.

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

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

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

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

É o 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:

Do Conhecimento

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

Resta clara, a nosso ver, a dissidência jurisprudencial, que não reside em diferença de cenário probatório, nem na valoração das provas apresentadas, mas em simples aplicação não uniforme de dispositivos normativos aos mesmos fatos.

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

Do Mérito

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

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

O Fisco informa no Despacho Decisório haver glosado créditos ordinários relativos ao frete pago na aquisição desses insumos, sob a justificativa que a mercadoria transportada estava sujeita ao crédito presumido, razão pela qual tal metodologia também deveria ser aplicada ao crédito sobre o frete.

No Acórdão recorrido, o Colegiado decidiu que: “É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei nº 10.925/2004”, e que os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido gera direito integral ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

No recurso especial a Fazenda Nacional argumenta que o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está compreendido no custo de aquisição desses insumos. Assim, levando-se

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

Como se vê, o tema em debate diz respeito à tomada de créditos dos custos de frete referente a aquisição de insumos para utilização no processo produtivo do Contribuinte, na sistemática do crédito presumido (Lei nº 10.925/04). A situação verificada no presente caso diz respeito à comercialização de laranjas (**frutas cítricas**) cujo frete na venda da mercadoria é de responsabilidade do adquirente (o Contribuinte).

O período aqui analisado refere-se ao 2º trimestre de 2009, portanto, sob a vigência da Instrução Normativa SRF 660/2006, isto porque, até o advento da norma infralegal de 2006, o Contribuinte não tinha direito ao crédito presumido, mas sim ao crédito básico de COFINS, conforme entendimento sufragado pela Solução de Consulta nº 214, de 2009.

“(…) no período entre a publicação da Lei nº 10.925/2004 (01/08/2004) e da IN SRF nº 636/2006 (04/04/2006) podem ser descontados créditos integrais relativos aos produtos adquiridos indevidamente com suspensão e que correspondem às hipóteses de crédito do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (...)”

A referida IN nº 660/2006, já em seu art. 1º, estabeleceu que fica suspensa a exigibilidade das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda de determinados produtos (entre os quais os produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no art. 5º da mesma norma).

Tal Instrução Normativa foi revogada pela IN RFB nº 1.911/2019, por seu turno revogada pela recente IN RFB nº 2.121, de 15/12/2022, que consolida a disciplina procedimental relativa à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, de forma já alinhada ao precedente vinculante do STJ (REsp nº 1.221.170/PR).

Nesta 3ª Turma da CSRF, há várias decisões partindo do pressuposto de que não se poderia dissociar o frete na aquisição do bem adquirido e que o tratamento aplicado a um necessariamente será aplicado ao outro. No entanto, temos reserva a esse entendimento, como externamos em precedentes recentes, neste tribunal administrativo (v.g., nos Acórdãos nº 9303-013.668 a 670). A nosso ver, o frete de aquisição efetivamente pode ser computado de forma apartada do bem adquirido, em nota autônoma, sendo contabilizado de forma a aclarar que não está abrangido pelo tratamento conferido ao insumo transportado.

É certo que esses elementos nem sempre restam claros no processo, e que devem ser checados pela unidade da RFB responsável pela execução do decidido por este Tribunal Administrativo. O que não se pode admitir é o creditamento em situações vedadas pela legislação (por exemplo, a descrita no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003: “*aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*”). Ou a geração de crédito básico para situações que não foram tributadas na etapa anterior.

Portanto, não cabe a tomada de crédito em uma aquisição de insumo tributado à alíquota zero (ou de outra forma desonerado) na qual o valor de aquisição já compute o frete, utilizando a alíquota do insumo, não havendo registros contábeis e fiscais autônomos.

Por outro lado, se a aquisição do insumo for registrada e contabilizada de forma autônoma do frete correspondente, e sujeita a tributação (não gozando do mesmo tratamento do bem adquirido), é possível a tomada de crédito em relação ao frete, ainda que o bem tenha sido tributado à alíquota zero ou desonerado.

Assim aclaramos no voto vencedor constante dos Acórdãos 9303-013.592 a 594:

“CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESONERADOS. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES. É possível a tomada de crédito em relação a frete na aquisição de insumos desonerados, desde que não se enquadre a situação em vedação legal expressa, sendo destacado o frete em nota referente a operação autônoma, que tenha sido objeto de efetiva tributação pelas contribuições na sistemática não cumulativa.”

O que se busca evitar, com esse entendimento, é tanto a obtenção indevida de crédito básico da não-cumulatividade por operação que não tenha efetivamente sido tributada, quanto o cerceamento do direito de crédito básico da não-cumulatividade a operação efetivamente tributada, e que não tenha incidido nas vedações legais à tomada de crédito.

No caso destes autos, que tratam de crédito presumido, postula o Contribuinte exatamente a citada autonomia, conforme se depreende da leitura do Recurso Voluntário.

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

“Portanto, a despeito de integrar o custo de aquisição da mercadoria, **o frete por conta do adquirente se trata de operação distinta não relacionada com o custo da mercadoria suportado pelo vendedor**. Cumpre destacar ainda que essa parte do custo de aquisição da mercadoria (frete por conta do adquirente) é

perfeitamente possível de ser segregada da operação de compra do insumo, justamente por ser operação distinta da compra”. (grifo nosso)

Portanto, se verificado registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no já citado inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

Pelo exposto, **legítima a tomada de créditos básicos sobre os fretes** que tenham sido efetivamente tributados (com alíquota diferente de zero), registrados de forma autônoma, e se refiram a aquisição de insumos não onerados.

Assim, voto por negar provimento ao recurso fazendário, recordando que a unidade responsável pela implementação do aqui decidido deve certificar-se da existência de efetivo registro autônomo das operações de frete, com efetiva tributação da operação de frete, condição para a fruição do crédito básico na não cumulatividade.

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

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do recurso e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora