



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.901557/2011-92
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-007.551 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de junho de 2020
Recorrente ARROZELLA ARROZEIRA TURELLA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

INSUMO. FRETE DE COMPRA.

Inobstante frete de aquisição (e não de venda) e, por tal motivo, anterior ao processo produtivo, o transporte de insumo da lavoura à indústria é relevante a este (processo produtivo).

MÃO DE OBRA. SIMULAÇÃO.

Constatada a simulação de contratação de mão de obra própria como terceirizada, de rigor a glosa dos créditos.

DEVOLUÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

A Lei permite manutenção de créditos de aquisições tributadas em vendas não tributadas vinculadas e de devolução de vendas tributadas, porém não de devolução de vendas não tributadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, que lhe negou provimento e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Tom Pierre Fernandes da Silva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tom Pierre Fernandes da Silva (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antonio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Fernanda Vieira Kotzias e João Paulo Mendes Neto.

Relatório

1.1. Trata-se de pedido de crédito de PIS/COFINS relativos aos períodos de apuração do primeiro trimestre de 2006 ao quarto trimestre de 2008.

1.2. O pedido foi parcialmente deferido pela DRJ de Novo Hamburgo, vez que:

1.2.1. Despesas com seguro de carga a título de prêmio não são passíveis de creditamento;

1.2.2. Despesas com terceirização de mão de obra para beneficiamento de arroz e manutenção de equipamentos foram em verdade contratação de mão de obra de pessoa física simulada (simulação apurada em procedimento fiscal de contribuições previdenciárias), logo, há impedimento legal ao creditamento;

1.2.3. Os fretes que se pleiteia creditamento foram de produtos de arroz em casca adquirido de pessoas físicas, operações em que é possível o crédito presumido das contribuições, apenas;

1.2.4. Devoluções de vendas tributadas com alíquota zero não geram direito ao crédito;

1.2.5. Foram informados incorretamente o valor de créditos de aquisições de produtos agrícolas de pessoas físicas, fretes, serviços contratados de pessoas jurídicas, despesas com manutenção e conservação de bens e despesas com seguros.

1.2.6. A **Recorrente** não ofereceu corretamente à tributação as vendas de “*canjição de arroz*”, casca de arroz, farelo, quirera e grãos quebrados.

1.3. Intimada, a **Recorrente** apresenta Manifestação de Inconformidade em que alega, em síntese:

1.3.1. No caso em análise o frete é contratado de pessoa jurídica diretamente pela **Recorrente** e sobre ele incide contribuição, independentemente da incidência sobre o material transportado;

1.3.1.1. Ademais, a vedação ao crédito das contribuições incidentes sobre os fretes adquiridos de pessoas físicas “*não está de acordo com as normas legais*”;

1.3.2. Não houve simulação mas contratação de mão de obra terceirizada;

1.3.3. É permitido o crédito das contribuições por devolução de vendas, nos termos do artigo 3º inciso VIII das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

1.3.4. A vedação de crédito das despesas com seguro é ilegal;

1.4. A DRJ de Porto Alegre manteve o parcial deferimento do crédito porquanto:

1.4.1. *“Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados”;*

1.4.2. Conforme descrito em Auto de Infração julgado definitivamente na esfera administrativa “fica patente que a prestação de serviço realizada por ambas terceirizadas para a empresa Arrozella é um acerto das partes para simular a existência de transação jurídica, mas que na realidade compõe uma única entidade, cujo efeito foi, sob a ótica do PIS e da COFINS, ambos não cumulativos, resultar na constituição de crédito favorável das contribuições à contribuinte, de forma a diminuir o valor a pagar da contribuição ou, já tendo sido utilizado para cancelar o débito, resultar em valor de crédito a ressarcir”;

1.4.3. *“Não ocorreu nenhuma glosa de créditos advindos de devoluções de venda no período em análise”;*

1.4.4. *“Observa-se a existência de norma regulamentar (Solução de Divergência) dando o entendimento da Receita Federal da não geração de crédito de despesas advindas de seguros de qualquer espécie”;*

1.4.5. O artigo 3º inciso VII das Lei 10.833/03 e 10.637/02 são claros “ao afirmar que somente poderá ser descontado crédito de bens recebidos em devolução cuja receita tenha integrado o faturamento do mês ou do mês anterior, e ainda que tenha sido devidamente tributada” e o arroz beneficiado é taxado com alíquota zero;

1.4.5.1. Ademais, o artigo 17 da Lei 11.033/04 *“determina que no caso de os produtos vendidos não estarem sujeitos ao pagamento de contribuições (por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência), o vendedor não fica impedido de manter os créditos relativos às aquisições de produtos que tiveram o recolhimento dessas contribuições”.*

1.5. Irresignada, a **Recorrente** busca guarida neste Conselho reiterando apenas as teses sobre fretes, devoluções e terceirização somado, neste último caso, ao seguinte esclarecimento:

1.5.1. A **Recorrente** e a terceirizada ATL preexistem a criação do regime SIMPLES e possuem objeto social distinto, a primeira comércio, industrialização e exportação de cereais, a segunda, beneficiamento de arroz.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. De saída, declaro **PRECLUSAS** as teses de defesa acerca da possibilidade de creditamento sobre despesas com seguros.

2.2. A fiscalização aponta a impossibilidade de concessão de crédito das contribuições incidentes sobre **FRETES NA OPERAÇÃO DE COMPRA** de insumos de pessoas físicas e jurídicas. Isto porque, no argumento da fiscalização, o frete compõe o custo de custo de aquisição de insumo, logo, o regime de crédito do frete deve seguir o regime de crédito da carga (produto transportado).

2.2.1. No caso em análise o frete é contratado de pessoa jurídica diretamente pela **Recorrente** e sobre ele incide contribuição, independentemente da incidência sobre o material transportado.

2.2.2. A questão não é nova nesta Turma; inclusive em precedente recente (fevereiro de 2020) foi concedido por unanimidade o crédito incidente sobre frete de compra em Acórdão de relatoria do Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli:

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FRETE. NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO EM RELAÇÃO AO FRETE INDEPENDENTE DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO AO RESPECTIVO INSUMO. O frete incidente sobre a aquisição de insumos, quando este for essencial ao processo produtivo, constitui igualmente insumo e confere direito à apropriação de crédito se este for objeto de incidência da contribuição, ainda que o insumo transportado receba tratamento tributário diverso. (Acórdão 3401-007.413)

2.2.3. De fato, como constata o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco no Acórdão 3401-005.234 “há se de considerar que o custo de aquisição é composto pelo valor da matéria prima (MP) adquirida e pelo valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial da contribuinte (adquirente). Assim, uma vez que o custo total é composto por uma parte não tributada (MP) e outra parte integralmente tributada (frete), a parcela tributada (frete) compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições. Logo, há de se assentir que o frete enseja direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado.”

2.2.4. Em adendo, inobstante frete de aquisição (e não de venda) e, por tal motivo, anterior ao processo produtivo, o transporte de insumo da lavoura à indústria é relevante a este (processo produtivo). A eliminação do transporte da matéria prima até a indústria, culminaria mais do que a perda de qualidade do processo produtivo (o que seria suficiente à concessão do crédito por relevante) mas também com a eliminação do mesmo.

2.2.5. Desta forma, uma vez demonstrado documentalmente que a **Recorrente** arcou com os fretes de aquisição (Venda EXW) e que sobre este serviço incidiu integralmente a contribuição em voga, de rigor a concessão do crédito.

2.3. A DRF aponta simulação na despesa **COM MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA**. Em resumo, narra a DRF que em ação fiscal relativamente a contribuições previdenciárias (processo administrativo nº 11065.005304/2008-91) constatou-se:

2.3.1. Identidade de endereço cadastral das empresas ATL e ARROZELA (**Recorrente**);

2.3.1.2. Toda a infraestrutura da empresária ELAINE SCHONFELDT encontrava-se no galpão da **Recorrente**;

2.3.1.3. Identidade de objetos sociais entre ELAINE SCHONFELDT, ATL e ARROZELA;

2.3.1.4. Identidade de endereço de funcionamento entre ATL, ARROZELA e ELAINE SCHONFELDT, não obstante esta última tenha sido baixada;

2.3.1.5. Todo o faturamento das empresas ATL e ELAINE SCHONFELDT provém da **Recorrente**;

2.3.1.6. Identidade de procurador entre as empresas citadas;

2.3.1.7. Inexistência de movimentação financeira da empresária ELAINE SCHONFELDT e pouca movimentação da empresa ATL;

2.3.1.8. A senhora ELAINE SCHONFELDT fez parte do quadro de funcionários da empresa ATL;

2.3.1.9. “A ATL possui em seu quadro societário o Sr. João Leôncio Lacerda de Oliveira, CPF n.º 430.731.820-04, que também é um dos sócios da fiscalizada”.

2.3.2. Desta forma, a alegada terceirização de mão de obra era, em verdade, contratações de mão de obras de pessoas físicas, em que há vedação de apropriação de créditos nos termos do artigo 3º, § 2º, inciso I, das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03.

2.3.3. Prossegue a DRJ apontando que não houve impugnação ao auto de infração que considerou simulado os negócios jurídicos entre a **Recorrente** e as empresas ELAINE SCHONFELDT e ATL. No antedito processo a **Recorrente** pleiteou somente o aproveitamento das contribuições previdenciárias recolhidas pelas terceirizadas.

2.3.4. Em resposta à acusação fiscal, a **Recorrente** assevera que:

2.3.4.1. A empresa ELAINE SCHONFELDT não se localizava no mesmo endereço;

2.3.4.2. A identidade de objeto social é insuficiente para vincular as três empresas;

2.3.4.3. A entrada exclusiva de receitas das empresas ELAINE SCHONFELDT e ATL deve-se a contrato de exclusividade com a **Recorrente**;

2.3.4.4. “Não há nada na legislação que impeça que uma pessoa seja sócia de mais de uma empresa”;

2.3.4.5. A **Recorrente** e a terceirizada ATL preexistem a criação do regime SIMPLES e possuem objeto social distinto, a primeira comércio, industrialização e exportação de cereais, a segunda, beneficiamento de arroz.

2.3.5. É cediço que em pedido de compensação o **ÔNUS PROBATÓRIO** é do contribuinte, a ele (no caso, a **Recorrente**) cabe demonstrar a liquidez e a certeza dos créditos que titulariza. Em uma primeira leitura, a **Recorrente** trouxe aos autos livros e notas fiscais que apontam contratação de serviços de terceirização de mão de obra com ELAINE SCHONFELDT e ATL; documentos que, *a priori*, demonstra(ria)m o crédito.

2.3.6. Contudo, a fiscalização aponta fato impeditivo do direito da **Recorrente**, nomeadamente, contratação de mão de obra de pessoa física. Para demonstrar o alegado, a fiscalização traz aos autos uma série de indícios e, dentre eles, a ausência de impugnação no processo administrativo 11065.005304/2008-91.

2.3.7. A ausência de impugnação em auto de infração importa em revelia, confissão ficta da matéria de fato, nos termos do artigo 58 c.c. artigo 54 *caput* e § 1º do Decreto 7.574/2011. É claro que os efeitos da revelia são endoprocessuais, isto é, a parte pode impugnar matéria de fato confessada (de forma ficta) em outro processo. No entanto, não menos correto é afirmar que, porquanto confissão ficta, a revelia é elidível ante prova em sentido contrário. Em assim sendo, caberia a **Recorrente** (e não ao fisco) demonstrar a inexistência de simulação.

2.3.8. Ora, a **Recorrente** traz aos autos somente alegações algo genéricas, desacompanhadas de qualquer lastro probatório mínimo a respaldá-las. Desta feita, a **Recorrente** não se desincumbiu de ônus que lhe cabia, sendo de rigor a manutenção da glosa.

2.4. Por fim, a **Recorrente** pleiteia **CRÉDITO DE DEVOLUÇÕES DE VENDAS NÃO TRIBUTADAS**, com fulcro no artigo 17 da Lei 11.033/04 e artigo 3º inciso VIII das Leis 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. (...)

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

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

2.4.1. Como bem destacado pela DRJ, o artigo 17 da Lei 11.033/04 trata da possibilidade da manutenção dos créditos das **vendas** de mercadorias tributadas com alíquota zero, isentas ou com suspensão desde que a aquisição destes bens tenha sido tributada. De outro modo, o possível beneficiado adquire mercadoria tributada pelas contribuições e posteriormente as revende em operação não tributada. Neste caso o possível beneficiado pode manter os créditos vinculados a estas operações. Daí notamos a diferença entre o que pretende a **Recorrente** e o que a Lei permite.

2.4.2. A Lei permite manutenção de créditos de aquisições tributadas em vendas não tributadas vinculadas. A **Recorrente** pretende o crédito de devoluções (não vendas) de mercadorias não tributadas. Ainda que equiparássemos a devolução com a aquisição, a norma dispõe que a última (aquisição) deve ser tributada e no caso a primeira (devolução) não é. Logo, o indeferimento é de rigor.

2.4.3. Ainda, para afastar a segunda tese da **Recorrente** basta observar que o artigo 3º inciso VIII das Leis 10.637/02 e 10.833/03 permite o crédito de devoluções faturadas e tributadas no mês anterior. Inexistente a tributação, não há crédito.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário, dando-o parcial provimento para reverter as glosas sobre os créditos incidentes sobre as aquisições de fretes.

(documento assinado digitalmente)

OSWALDO GONÇALVES DE CASTRO NETO

Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, ouso dele discordar quanto à possibilidade de apurar créditos de PIS/Cofins em relação ao frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero, com tributação suspensa, ou cujo creditamento não seja integral.

Inicialmente, tendo em vista que o presente processo tem por objeto verificar se determinadas aquisições do sujeito passivo se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual o conceito de insumos a ser utilizado e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto a este conceito.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para **determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com:** água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, **considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.**

O conceito de essencialidade e de relevância pode ser extraído do voto da Min. Regina Helena Costa, no julgamento deste mesmo REsp nº 1.221.170/PR, cujos fundamentos foram adotados pelo Relator em sua decisão:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço,** ou, quando menos, **a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.**

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no **item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção,** seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, **o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.**

(...)

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

(...)

Todavia, **a aferição da essencialidade ou da relevância** daqueles elementos na cadeia produtiva **impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória**, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que toda a análise sobre os bens que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste possam gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos**.

Logo, **neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância**, pois o frete com a aquisição de insumos **é dispêndio realizado antes de iniciada qualquer etapa do processo produtivo do adquirente**. Os insumos são transportados do fornecedor ao adquirente, que os recebe, armazena, e, em determinado momento, os encaminha para o setor de produção, onde se iniciará o seu processamento.

Logo, são despesas com logística de compra, que integram o custo administrativo da empresa, dedutíveis para efeitos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da CSLL, por expressa previsão legal, mas que não geram créditos das contribuições, por ausência de previsão legal e por não serem custos incorridos dentro do processo produtivo.

Deve ser ressaltado que o frete nas aquisições de insumos, **considerado de forma isolada**, não gera créditos de PIS e de Cofins, por absoluta falta de previsão legal, ao contrário da aquisição dos insumos propriamente dita, cuja previsão se encontra no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

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)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

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

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Art. 15. **Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP** não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, **o disposto**: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - **nos incisos** VI, VII e **IX do caput** e nos §§ 1º e 10 a 20 **do art. 3º desta Lei**; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Observe-se que a lei expressamente concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete na operação **de venda**, mas silencia em relação ao frete na operação de compra/aquisição, o que indica, à evidência, que seu creditamento não está permitido. Se assim não fosse, teria sido desnecessário ressaltar que o frete que poderia gerar crédito seria aquele referente a operações de venda, bastando ao inciso IX conter o texto “armazenagem de mercadoria e frete”, e não “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”. Como é de amplo conhecimento, é regra de Hermenêutica que “a lei não usa palavras ou expressões inúteis”.

Contudo, tendo em vista que, nos termos do art. 289 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), o custo do frete integra o custo de aquisição dos insumos, admite-se que este dispêndio, de forma indireta, como um componente do custo dos insumos, possa gerar crédito.

Art. 289. **O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas** será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques

existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º **O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte** e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Deste contexto advém uma importante consequência: o crédito gerado pelo frete na aquisição de insumos não é obtido com o puro e simples registro, na escrituração fiscal, do PIS e da Cofins incidentes sobre a operação de transporte. **Este valor, como demonstrado, não consta do rol de operações elencados no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como passíveis de gerar crédito.** O próprio DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), exigível à época, possui linha para registro dos valores de “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, mas não possui linha para registro de “frete na operação de compra/aquisição de insumos).

O procedimento que o contribuinte deve realizar é acrescer o custo deste frete ao custo do seu insumo, como lhe permite o já citado art. 289 do Decreto n.º 3.000/99, e sobre a valor total da aquisição fazer incidir a alíquota do PIS e da Cofins.

Esta diferença na forma de apuração do crédito é de extrema relevância, tendo em vista: (i) situações em que a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos é maior que a normal, como nos casos de tributação concentrada ou monofásica, nos quais o valor do crédito apurado será inclusive superior àquele que incidiu sobre o frete; (ii) casos em que a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos pode ter sido reduzida, nos quais o valor do crédito apurado será inferior àquele que incidiu sobre o frete; e (iii) casos em os insumos estão sendo tributados pelas contribuições à alíquota zero, ou são NT – não-tributados, ou possuem isenção, nos quais a operação de aquisição não irá gerar crédito, seja sobre o insumo, seja sobre o frete correspondente.

Neste sentido entendeu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.632.310/RS:

i) Recurso Especial nº 1.632.310/RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Data da Publicação: 15/12/2016.

2. **Caso em que pretende a empresa** - distribuidora/varejista de combustíveis, contribuinte de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos submetidos à alíquota zero pelas receitas auferidas na venda de combustíveis, **creditar-se pelo valor do frete pago na aquisição dos combustíveis** junto às empresas produtoras/importadoras dos mesmos, ou empresas distribuidoras/varejistas antecedentes na cadeia, estando as empresas produtoras/importadoras sujeitas a uma alíquota maior dos referidos tributos (tributação monofásica) e as demais à alíquota zero.

3. Com efeito, à luz do princípio da não cumulatividade, **e considerando que o frete (transporte) integra o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda** (regra estabelecida pelo art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do

Decreto nº 3000/99 - RIR/99), **o creditamento pelo frete pago na aquisição (entrada) somente faz sentido para a segunda empresa na cadeia se esse mesmo frete, como receita, foi tributado por ocasião da exação paga pela primeira empresa na cadeia** (receita da primeira empresa) quando vendeu a mercadoria (saída) e será novamente tributado na segunda empresa da cadeia como receita sua quando esta revender a mercadoria (nova saída). Assim, com a entrega do creditamento, o frete sofrerá a exação somente uma única vez na cadeia, tornando a tributação outrora cumulativa em não cumulativa.

(...)

6. Desse modo, **se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica**, conforme o reconhecido pela lei e jurisprudência, **certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum**, visto que, como já mencionamos, o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime.

7. **Se o frete, por força de lei** (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) **é componente do custo de aquisição**, via de regra, no regime de tributação não-cumulativa, **o frete pago pelo revendedor na aquisição (entrada) da mercadoria para a revenda gera sempre créditos para o adquirente, não pelo art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003, mas pelo art. 3º, I, primeira parte, da mesma Lei n. 10.833/2003**. Aí, data vênia, o equívoco e incoerência do precedente REsp. n. 1.215.773-RS com os demais precedentes desta Casa, pois além de pretender criar um tipo de creditamento que já existia o estendeu para situações dentro do regime de substituição tributária e tributação monofásica sem analisar a coerência do crédito que criou com esses mesmos regimes.

8. O citado REsp. n. 1.215.773-RS não se aplica ao caso concreto. Isto porque, além de o precedente não ter examinado expressamente a questão referente aos casos de substituição tributária e tributação monofásica como a do presente processo (a situação do precedente foi a de substituição tributária mas sequer houve exame expresso disso, o que, data vênia, explica o equívoco da posição adotada), **a parte final do art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003 evidencia que o creditamento pelo frete na operação de venda somente é permitido para os casos dos incisos I e II do mesmo art. 3º, da Lei n. 10.833/2003**, casos estes que excepcionam justamente a situação da contribuinte já que prevista no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.833/2003 (situações de monofasia).

Nesse mesmo sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais ao julgar Recurso Especial, conforme Acórdão nº 9303-005.156, Sessão de 17/05/2017:

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.

(...)

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 creditar-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).

(...)

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 compoendo 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.

Posteriormente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reiterou sua jurisprudência, conforme os seguintes precedentes:

a) Acórdão nº 9303-006.871, Sessão de 12/06/2018:

Mérito

Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, **entendo que a legislação que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins trouxe 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 apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso.

(...)

O gasto que a empresa considerou passível de ser agregado ao custo do insumo empregado em seu processo produtivo está identificado na decisão recorrida, tal como já foi explicitado no preâmbulo do vertente acórdão, como transporte, por “tubovias”, do porto até a fábrica.

(...)

Ou seja, **não é difícil perceber que o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está, sem dúvida, compreendido no custo de aquisição desses insumos.**

Levando-se em conta os critérios contábeis aceitos e a própria legislação tributária aplicável, tomando por base as informações disponíveis nos autos, não vejo razão para que esse dispêndio com o pagamento de serviços prestados por terceiros para o transporte até a fábrica, por Tubovia, de insumos importados e efetivamente empregados no processo produtivo da indústria, seja desconsiderado para efeito de apuração do custo de aquisição desses insumos.

Assim, uma vez que essa instância recursal tenha por competência dirimir dúvidas acerca da correta interpretação da legislação tributária, entendo que a decisão deve ser pelo reconhecimento do direito à agregação de gastos da natureza dos que aqui se trata ao custo final de aquisição dos insumos empregados no processo produtivo da empresa.

Isto posto, necessário, contudo, destacar uma questão que parece ter passado à margem da decisão recorrida.

Conforme a própria recorrente já afirmava em sede de manifestação de inconformidade (e-folhas 43 e segs), **o produto importado é contemplado por benefício fiscal que reduziu a zero a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.** Observe-se.

(...)

Ora, como é de sabença, **os insumos que não são onerados pelas Contribuições não dão direito ao crédito** no sistema de apuração não cumulativo instituído pelas Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Como pretendo ter deixado claro até aqui, o que se debate nos autos não é se os gastos com transporte, por Tubovia, da matéria-prima importada até as dependências da empresa trata-se ou não de um insumo aplicado no processo produtivo de fabricação de adubos e fertilizantes, mas se esses dispêndios podem ser agregados ao custo de aquisição do ácido sulfúrico e do ácido fosfórico (e outros quaisquer que sejam pelo mesmo meio de transporte conduzidos), esses, sim, insumos utilizados na fabricação do produto final. Como se viu, a priori, com base nas informações disponíveis, podem, contudo, no caso concreto, **essa decisão**, de cunho eminentemente jurídico, **não tem qualquer repercussão na solução da lide, pois os valores correspondentes terminam por ser acrescidos ao custo de um insumo que não dá direito ao crédito.**

b) Acórdão n.º 9303-009.678, Sessão de 16/10/2019

CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições.

(...)

2 - FRETE DE PRODUTOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO

Tal mérito, em relação ao mesmo contribuinte, já foi objeto de análise desta E. Turma. Assim, valho-me do voto do i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no Acórdão 9303-008.061, julgado em 20/02/2019, vazados nos seguintes termos:

Recurso especial do contribuinte Direito ao crédito sobre fretes no transporte de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Estão englobados neste item, os seguintes sub itens do recurso especial do contribuinte:

2.1 Glosa de fretes nas compras de bens para revenda de pessoas físicas.

*Como resta claro, pelo próprio título, esse assunto engloba os serviços de fretes utilizados na aquisição de bens para revenda. Nesse caso, aplica-se o mesmo raciocínio do item 1 da análise de frete. Esclareça-se que a apropriação de créditos, da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, nas aquisições de bens para revenda, se dá não em razão do conceito de insumos, inc. II do art. 3º das Leis, tanto discutido, mas com base no inc. I do mesmo art. 3º, também acima transcrito. **Assim, o valor do frete é adicionado ao custo do bem para revenda e só dará direito ao crédito se o próprio bem adquirido para revenda der esse direito.** Como se trata de bens adquiridos de pessoas físicas, não é possível esse creditamento.*

Igualmente nesse sentido decidiu, por unanimidade, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao julgar Recurso Voluntário, conforme os seguintes precedentes:

a) Acórdão n.º 3003-000.101, Sessão de 23/01/2019:

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.

(...)

Na atividade comercial, compra e revenda de mercadorias, e na atividade industrial, fabricação de produtos para venda, as despesas com fretes nas aquisições das mercadorias vendidas e dos insumos (matéria-prima, embalagem e produtos intermediários), quando suportadas pelo adquirente, integram o custo de suas vendas e o custo industrial de produção, nos termos do art. 13, caput, § 1º, "a", do Decreto-lei nº 1.598/1977, assim dispondo:

(...)

Portanto da análise da legislação, verifica-se 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.**

b) Acórdão nº 3302-004.329, Sessão de 25/05/2017

FRETE PROPORCIONAL ÀS VENDAS COM SUSPENSÃO. GLOSA RELATIVA À OPERAÇÃO DE VENDA RESTABELECIDADA. GLOSA DO CRÉDITO CALCULADO SOBRE O FRETE PROPORCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

Por ser diretamente dependente da manutenção da glosa do crédito calculado sobre o valor proporcional da aquisição do produto com crédito (operação tributada), a improcedência desta implica reconhecimento improcedência também da glosa do crédito calculado sobre o valor do frete proporcional a venda com suspensão também deve cancelada.

(...)

2.3.2.3 Da glosa vinculada às aquisições de pessoas físicas de bens para revenda.

Segundo a fiscalização, se não há direito a créditos nas aquisições de mercadorias para revenda, feitas de produtor pessoa física, logo não havia que se falar em créditos relativos aos fretes vinculado a essas aquisições, visto que os mesmos constituem-se em parte do custo de aquisição das mercadorias compradas.

A fiscalização procedeu com acerto. Os bens adquiridos para revenda de pessoas físicas não asseguram direito ao crédito da Cofins, segundo determina o art. 3º, § 3º, I, da Lei 10.833/2003, a seguir transcrito:

(...)

Se os gastos com frete vinculados ao transporte de bens adquiridos para revenda admitem apropriação de crédito somente sob forma de custos agregados aos referidos bens, conforme anteriormente demonstrado, como não há direito a apropriação de crédito sobre aquisição de produtos adquiridos para revenda de pessoas físicas, por conseguinte, também não existe permissão para dedução de créditos sobre os gastos de frete com transporte de tais bens.

(...)

2.3.4.1 Da glosa vinculada às operações com alíquota zero.

De com o Relatório de Auditoria Fiscal, neste subitem foram glosados créditos calculados sobre o valor dos fretes vinculados a notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero, objeto da glosa relatada no subitem 4.1 do citado Relatório da Auditoria Fiscal e analisado no subitem 2.1 deste voto.

A decisão referente à presente glosa, inequivocamente, depende do resultado da decisão prolatada em relação à glosa anterior. Dessa forma, como a glosa do crédito calculado sobre valor da aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero foi integralmente mantida, conseqüentemente, a presente glosa deve ter o mesmo desfecho.

A recorrente alegou que não havia que se confundir ou vincular o crédito apropriado sobre o valor do serviço de frete com as aquisições com ou sem direito ao crédito, pois, cada qual obedecia a regramento estabelecido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, nos quais inexistia a vedação ou limitação imposta pela fiscalização.

Nos itens precedentes, restou demonstrado que, se o custo de aquisição do bem revendido ou utilizado como insumo de produção não origina crédito, conseqüentemente, o gasto com frete a ele associado também não o gera, pois, segundo o entendimento aqui esposado, nestas operações o que possibilita a apropriação do crédito é a inclusão do valor ao custo da mercadoria adquirida ou ao custo do insumo adquirido, conforme a natureza da operação de aquisição, e não o valor do custo/despesa com frete em si. Para o frete na operação de compra, isoladamente considerado, não há previsão legal de apropriação de crédito.

Cabe destacar que o TRF da 3ª Região **já adotou este entendimento inclusive nos casos de frete na venda,** caso o produto vendido não seja tributado, conforme acórdão unânime na Apelação Cível nº 5011674-68.2018.4.03.6100, julgada em 13/12/2019 pela 6ª Turma, Relator Desembargador Federal Luís Antônio Johonson Di Salvo, nos seguintes termos:

EMENTA

(...)

7. **O creditamento do custo do frete e armazenagem** previsto no art. 3º, IX, da Lei 10.833/03 **tem por pressuposto que o valor pago pelo produto transportado ou armazenado também seja passível de creditamento,** por força de revenda (inciso I) ou na qualidade de insumo daquela atividade empresarial (II). Já delimitado que a autora não detém direito de crédito quanto à aquisição do álcool para revenda, e também não comprovou a necessidade e a relevância dos demais gastos elencados e tidos por insumos, não se faz possível admitir o direito de crédito.

(...)

VOTO

(...)

Por sua vez, o creditamento do custo do frete e armazenagem previsto no art. 3º, IX, da Lei 10.833/03 tem por pressuposto que o valor pago pelo produto transportado ou armazenado também seja passível de creditamento, por força de revenda (inciso I) ou na qualidade de insumo daquela atividade empresarial (II). Já delimitado que a autora não detém direito de crédito quanto à aquisição do álcool para revenda, e não comprovou a necessidade e a relevância dos demais gastos elencados e tidos por insumos, não se faz possível admitir o direito de crédito.

São estas as considerações que gostaria de apresentar nesta Declaração de Voto.
Meu entendimento, entretanto, restou vencido na turma.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares