



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10665.723004/2011-61
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº 3401-005.239 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2018
Matéria COFINS - RESSARCIMENTO
Recorrente CODIL ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

COFINS. CREDITAMENTO. FRETE. CONCEITO DE INSUMOS COM BASE NO CRITÉRIO DE ESSENCIALIDADE.

Os gastos com fretes no retorno de mercadorias remetidas para industrialização por encomenda, e na transferência de insumos e de produtos em elaboração da filial para a matriz, geram direito ao crédito de COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente.

Os gastos com fretes na transferência de produtos acabados da filial para a matriz não geram direito ao crédito de COFINS, pois são gastos incorridos após o encerramento do processo produtivo da Recorrente e não são fretes em operações de venda.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004. FRETE.

As pessoas jurídicas que produzam as mercadorias de origem animal ou vegetal especificadas no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir de COFINS crédito presumido calculado sobre bens e serviços utilizados como insumo, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. Os gastos com frete na compra destes bens devem ser adicionados ao seu custo de aquisição e seguir a mesma metodologia de apuração.

COFINS. CREDITAMENTO. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE NÃO REPASSADO AO FORNECEDOR.

O frete, como modalidade de custo de aquisição para o adquirente, apenas gerará crédito quando não repassado aos fornecedores da contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para reconhecer o crédito sobre (a1) fretes no retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda; (a2) fretes na transferência de insumo da filial para a matriz; e (a3) frete na transferência de produto em elaboração da filial para a matriz; (b) por unanimidade de votos, para afastar o direito de crédito integral em relação a "fretes em transferências não identificadas - Transferências de Embalagens da matriz para a filial", a "fretes relativos a outras entradas, remessas e transferências não anteriormente descritas", e a "despesas com reajustes de fretes (20%)", mantendo a decisão de piso; e (c) por maioria de votos, vencidos os Cons. Lázaro Antonio Souza Soares, Mara Cristina Sifuentes e Marcos Roberto da Silva, para reconhecer o crédito em relação a serviços que foram tributados (fretes de compras, fretes na aquisição de insumos importados, e fretes relativos a bens sujeitos a alíquota zero e com suspensão). O Cons. Tiago Guerra Machado votou ainda pelo provimento a créditos de fretes na transferência de produtos acabados da filial para a matriz, sendo vencido pelo posicionamento dos demais conselheiros.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente da Turma), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente da Turma), Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), André Henrique Lemos, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Cássio Schappo e Lázaro Antônio Souza Soares.

Relatório

Trata o presente caso de ação fiscal desenvolvida junto ao contribuinte CODIL ALIMENTOS LTDA para análise de Pedido de Ressarcimento, referente a créditos de PIS e Cofins Não-Cumulativa.

Conforme Despacho Decisório, o crédito pleiteado foi parcialmente reconhecido, tendo a fiscalização glosado créditos referentes a fretes de diferentes classificações/modalidades.

O contribuinte apresentou Impugnação, alegando, em síntese:

(...)

2.2 MÉRITO

(...)

1.1 Fretes nas compras de pessoa física (arroz em casca).

(...)

A Fiscalização procede a referida "glosa", sob o entendimento de que, embora o Contribuinte tenha direito ao crédito presumido sobre as aquisições de arroz em casca efetuadas de

peças físicas, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, corroborado pela Solução de Consulta nº 90 - SRRF/6ªRF/Disit, este não se valeu deste direito, deixando de efetuar o creditamento das contribuições.

O I. Auditor Fiscal, inovando, de forma contrária à legislação pertinente, insiste na teoria de que, se o Contribuinte não se utilizou do crédito presumido que tem direito, sobre a matéria prima (arroz em casca) adquirida de pessoas físicas, não pode se utilizar do crédito referente ao serviço de transporte (frete) contratado para realizar o transporte dessa matéria prima para a unidade industrial.

Ora, uma coisa é o crédito sobre a aquisição, benefício atribuído pelo Legislador, apurado de forma "presumida", devido à operação de venda do produtor pessoa física não ter incidência tributária. Outra coisa é o valor das contribuições incidentes sobre frete contratado, que integram o custo do serviço de transporte e cujo ônus foi suportado pelo Contribuinte-adquirente.

O fato do Contribuinte não se utilizar de crédito a que tem direito, não lhe impede de aproveitar os demais créditos.

Assim, o custo de aquisição é composto do valor da matéria prima adquirida, somado a este o valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial do Contribuinte-adquirente, cujo ônus assumiu.

Ora, se o custo total da matéria prima é composto por uma parte que não foi tributada (matéria prima) e outra parte que foi integralmente tributada (frete), é óbvio que a parte que foi tributada (frete) irá compor o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições de PIS e COFINS incidentes, ante ao princípio da não-cumulatividade aplicável ao regime de tributação do Contribuinte.

Assim, a parte que foi tributada (frete) ensejará direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como: embalagens e materiais intermediários.

(...)

1.2) Fretes no retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda.

O Douto Auditor-Fiscal, em seu Termo de Verificação, glosa o creditamento das contribuições PIS e COFINS sobre fretes de retornos de mercadoria remetida para industrialização por encomenda, sob o argumento que este não se caracteriza como "insumo".

Insta discordar do entendimento do I. Auditor. O processo de industrialização realizado fora do estabelecimento do Contribuinte-adquirente não descaracteriza os "insumos"

inerentes ao referido processo, cujo conceito inclui todos os dispêndios necessários ao processo produtivo.

Para realizar a industrialização (beneficiamento) em estabelecimento terceirizado, necessário se faz a remessa da matéria prima à unidade industrial, bem como o retorno do produto decorrente do beneficiamento. Somente após a entrada deste produto no estabelecimento do Contribuinte é que se caracteriza a finalização do processo produtivo.

(...)

1.3) Fretes no retorno de mercadoria de depósito fechado ou armazém geral.

Não foram constatadas, neste trimestre, quaisquer operações desta natureza. Consequentemente, nenhuma glosa de possíveis créditos de PIS e COFINS foi procedida a esse título.

1.4) Fretes na aquisição de insumo importado.

(...)

As aquisições de matéria prima (arroz beneficiado a granel) efetuadas de fornecedor internacional, está sujeita à tributação das contribuições PIS e COFINS com alíquota zero. Porém o serviço de transporte (frete) contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, para transportar a referida matéria prima do porto até o estabelecimento do Contribuinte-importador, onde será submetida aos processos industriais de seleção e empacotamento, está sujeito à tributação normal das referidas contribuições.

Este insumo (frete) compõe o custo da matéria prima, como é sempre adotado no custeio por absorção, ensejando direito ao crédito das contribuições PIS e COFINS.

(...)

Ora, se o custo total do "insumo" é composto por uma parte que não foi tributada (matéria prima sujeita à tributação com alíquota zero) e outra parte que foi integralmente tributada (frete), é obvio que a parte que foi tributada (frete) irá compor o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições de PIS e COFINS incidentes, ante ao princípio da não-cumulatividade aplicável ao regime de tributação do Contribuinte.

Assim, a parte que foi tributada (frete) ensejará direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como: embalagens e materiais intermediários.

(...)

1.5) Fretes na transferência de insumo da filial para a matriz.

(...)

O Arroz em Casca é matéria básica de nossa industrialização, e é adquirida praticamente em sua totalidade no Estado do Rio Grande do Sul.

A logística de transporte desta matéria prima obedece a dois procedimentos alternativos:

- a) vem diretamente dos produtores rurais estabelecidos no Estado do Rio Grande do Sul para a unidade Matriz estabelecida na cidade de Divinópolis/MG;*
- b) é armazenado na filial estabelecida no Rio Grande do Sul, para posterior remessa à unidade Matriz do Contribuinte.*

Em ambos os procedimentos o destino final é o mesmo, ou seja, a entrega da matéria prima na unidade Matriz estabelecida na cidade de Divinópolis/MG, para industrialização.

O insumo (frete) compõe o custo da matéria prima, critério adotado no custeio por absorção, ensejando direito ao crédito das contribuições PIS e COFINS.

(...)

Ora, se o custo total do "insumo" é composto por uma parte que não foi tributada (valor da transferência) e outra parte que foi integralmente tributada (frete), é óbvio que a parte que foi tributada (frete) irá compor o custo pelo valor líquido das contribuições de PIS e COFINS incidentes, ante ao princípio da não-cumulatividade aplicável ao regime de tributação do Contribuinte.

Assim, a parte que foi tributada (frete) ensejará direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como: embalagens e materiais intermediários.

(...)

1.6) Fretes na transferência de produto em elaboração, produto acabado e subproduto da filial para a matriz.

(...)

Para melhor entendimento, faz-se necessário individualizar cada transferência da filial para a matriz, por natureza:

(...)

1.6.a) Fretes na transferência de produto em elaboração da filial para a matriz:

No tocante à transferência de arroz semi-elaborado, ou na expressão do I. Auditor "produto inacabado", da filial de Capivari do Sul para a matriz em Minas Gerais, o I. Auditor Fiscal procedeu a glosa do crédito fiscal sob o argumento de

não tratar-se de frete contratado para entrega de produto acabado diretamente aos clientes adquirentes.

Não pode prevalecer o posicionamento adotado pelo I. Auditor, pois na realidade trata-se da transferência de "arroz a granel", ou seja, produto semi-elaborado, portanto, ainda "insumo", que passará por processos industriais de seleção e empacotamento.

(...)

Ora, se o custo total do "insumo" é composto por uma parte que não foi tributada (valor da transferência) e outra parte que foi integralmente tributada (frete), é óbvio que a parte que foi tributada (frete) irá compor o custo pelo valor líquido das contribuições de PIS e COFINS incidentes, ante ao princípio da não-cumulatividade aplicável ao regime de tributação do Contribuinte.

Assim, a parte que foi tributada (frete) ensejará direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como: embalagens e materiais intermediários.

(...)

I.6.b) Fretes na transferência de produto acabado da filial para a matriz:

(...)

Neste caso, corresponde ao frete de transferência da unidade produtora (filial) para matriz, objetivando disponibilizar os produtos mais próximos do mercado consumidor (clientes). Trata-se de despesa na venda de produto já produzido, portanto um ciclo mediato de comercialização superveniente à produção do bem demandado por motivos logísticos, de praticidade e de tempo, entre o trecho da filial em Capivari do Sul aos estabelecimentos dos clientes compradores que são em sua totalidade no Estado de Minas Gerais.

Essas despesas constituem meros dispêndios parciais do frete cobrado entre a unidade fabril de Capivari do Sul até seus clientes e, portanto, são gastos com vendas, por referirem-se à fase de comercialização - venda para clientes, devido à logística adotada pela empresa.

Portanto, são efetivas despesas inerentes diretamente às operações de venda, cujo ônus foi suportado pelo Contribuinte.

(...)

I.6.c) Fretes na transferência de subprodutos da filial para a matriz:

Não foram constatadas, neste trimestre, quaisquer operações desta natureza. Consequentemente, nenhuma glosa de possíveis créditos de PIS e COFINS foi procedida a esse título.

1.7) Fretes em transferências não identificadas (Transferências de Embalagens).

(...)

Embora o I. Auditor Fiscal tenha rotulado as operações como "Frete em transferências não identificadas", os CTCs incluídos neste item referem-se ao serviço de transporte (frete) contratado nas operações de "Transferências de Embalagens" da matriz (MG) para a filial (RS), destinadas ao empacotamento do produto acabado, ou seja "insumo".

(...)

Ora, se o custo total do "insumo - embalagem" é composto por uma parte que não foi tributada (valor da transferência) e outra parte que foi integralmente tributada (frete), é óbvio que a parte que foi tributada (frete) irá compor o custo pelo valor líquido das contribuições de PIS e COFINS incidentes, ante ao princípio da não-cumulatividade aplicável ao regime de tributação do Contribuinte.

Assim, a parte que foi tributada (frete) ensejará direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como: matéria prima, materiais intermediários e a própria embalagem.

(...)

1.8) Frete na compra de insumos de PJ com alíquota zero.

(...)

As aquisições dos insumos (arroz beneficiado e feijão a granel) efetuadas junto à pessoas jurídicas domiciliadas no país, estão sujeitas à tributação das contribuições PIS e COFINS com alíquota zero. Porém o serviço de transporte (frete) contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, para transportar as referidas matérias primas até o estabelecimento industrial do Contribuinte, onde será submetida aos processos industriais de seleção e empacotamento, está sujeito à tributação normal das referidas contribuições.

Este insumo (frete) compõe o custo da mercadoria e/ou matéria prima, como é sempre adotado no custeio por absorção, ensejando direito ao crédito das contribuições PIS e COFINS.

(...)

Ora, se o custo total da mercadoria e/ou matéria prima é composto por uma parte que não foi tributada (mercadoria e/ou matéria-prima sujeita à tributação com alíquota zero) e outra parte que foi integralmente tributada (frete), é óbvio que a parte que foi tributada (frete) irá compor o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições de PIS e COFINS incidentes, ante ao princípio da não-cumulatividade aplicável ao regime de tributação do Contribuinte.

Assim, a parte que foi tributada (frete) ensejará direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como: embalagens e materiais intermediários.

(...)

1.9) Fretes nas compras de insumos de PJ com suspensão da contribuição.

Nas aquisições de matéria prima (arroz em casca) de Pessoa Jurídica a legislação permite o creditamento do PIS e da COFINS, na forma de crédito presumido, nos termos do artigo 8º, §1º, III da Lei 10.925/2004, combinado com os artigos 5º e seguintes da IN SRF nº 660/2006.

A Fiscalização procede a referida "glosa", sob o entendimento de que, considerando que os insumos não foram tributados pelas contribuições (suspensão), também os fretes na aquisição dos mesmos não geram direito ao crédito.

Equivoca-se o I. Auditor Fiscal, em não considerar que a aquisição da referida matéria prima (arroz em casca) gera direito ao crédito presumido, conforme já citado. Portanto, sendo a aquisição passível de creditamento das contribuições, o correspondente serviço de transporte (frete) também gera direito ao crédito, por integrar o custo de aquisição.

(...)

1.10) Fretes contabilizados na conta 21814 - "Frete e Carretos", mas considerados em DACON como fretes sobre compras.

Não foram constatadas, neste trimestre, quaisquer operações desta natureza. Consequentemente, nenhuma glosa de possíveis créditos de PIS e COFINS foi procedida a esse título.

1.11) Fretes relativos a outras entradas, remessas e transferências não anteriormente descritas.

Tratam-se de serviços de transporte (fretes) referentes as seguintes operações:

- a) Compras de material de uso e consumo - Vr. R\$ 506,46;*
- b) Compras de ativo imobilizado - Vr. R\$ 5.040,00 + R\$ 40,00 (incluso item 1.12)*
- c) Outras entradas de mercadorias não especificadas - Vr. R\$ 199,20;*

(...)

Equivoca-se o I. Auditor Fiscal, em não considerar que os referidos serviços de transporte (fretes) encontram-se elencados dentre os dispêndios necessários à atividade do Contribuinte,

portanto passíveis de gerar crédito das contribuições de PIS e COFINS.

(...)

1.12) Despesas com reajustes de fretes (20%).

Referem-se a complementos de fretes de diversas operações já analisadas e fundamentadas nos tópicos próprios, cuja respectiva base de cálculo está demonstrada na fl. 737, conforme Anexo I - Parte B, pag. 1/4, do Termo de Verificação Fiscal - item "glosa - obs 16" no valor de R\$ 129.684,04.

II) Itens classificados pelo Contribuinte como Fretes sobre aquisição de Matéria Prima de PJ:

Referem-se às operações de compra de "arroz em casca" efetuadas junto à pessoas jurídicas.

O I. Auditor Fiscal procedeu a glosa dos referidos créditos, sob o argumento de que, estando a operação com tributação suspensa, não gera direito ao crédito de PIS e COFINS.

Nas aquisições de matéria prima (arroz em casca) de Pessoa Jurídica a legislação permite o creditamento do PIS e da COFINS, na forma de crédito presumido, nos termos do artigo 8º, §1º, III da Lei 10.925/2004, combinado com os artigos 5º e seguintes da IN SRF nº 660/2006.

Assim, nas referidas aquisições o Contribuinte pode apropriar-se do crédito presumido equivalente a 35% das alíquotas aplicáveis ao PIS e a COFINS, ou seja:

0,5775% -> (35% de 1,65%) aplicável ao PIS

2,6600% -> (35% de 7,60%) aplicável à COFINS

(...)

III) Itens classificados pelo Contribuinte como Fretes sobre vendas:

Não foram constatadas, neste trimestre, quaisquer operações desta natureza. Consequentemente, nenhuma glosa de possíveis créditos de PIS e COFINS foi procedida a esse título.

A DRJ/BHE julgou a Manifestação de Inconformidade, por unanimidade de votos, procedente em parte, nos termos do Acórdão nº 02-045.068.

Em síntese, o provimento foi parcial em relação aos seguintes itens: **a)** Fretes nas compras de Pessoa Física (arroz em casca); **b)** Fretes na compra de insumos de Pessoa Jurídica com suspensão da contribuição (produtos agropecuários); **c)** Despesas com reajustes de fretes (20%); e **d)** Itens classificados pelo contribuinte como "Fretes" sobre aquisição de Matéria Prima de PJ. Todos estes valores se referem a dispêndios passíveis de gerar crédito presumido de PIS e COFINS, no entender da Turma julgadora, motivo pela qual o cálculo desses créditos se deu da mesma forma como seria o cálculo do crédito presumido do próprio

insumo, ou seja, apenas no percentual de 35% das alíquotas de 1,65% (Pis/Pasep) e 7,6% (Cofins).

Em relação aos demais itens objeto da Manifestação, as glosas foram mantidas.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário, pugnando pela improcedência de praticamente todas as glosas mantidas pela DRJ/BHE, inclusive aquelas relacionadas aos itens em que obteve decisão procedente em parte, excetuando apenas os tópicos referentes a "*Itens classificados pelo contribuinte como Fretes sobre aquisição de Matéria Prima de PJ*" e "*Itens classificados pelo contribuinte como Fretes sobre Vendas*". Nesta peça processual, limitou-se a repisar exatamente os mesmos argumentos contidos na Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan - Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão **3401-005.234**, de 27 de agosto de 2018, proferido no julgamento do processo 10665.722999/2011-42, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão **3401-005.234**):

"O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento."

Passo a analisar, a seguir, os temas questionados pelo Recorrente.

Itens classificados pelo Contribuinte como Fretes sobre Compras:

1.1 Fretes nas compras de pessoa física (arroz em casca), reconhecido parcialmente o crédito na proporção de 35% da alíquota e mantida glosa de 65% da alíquota aplicável.

*Pretende o contribuinte seja reconhecido seu direito de creditar-se do valor integral da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) - **PIS/Pasep** e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **Cofins**, incidentes sobre os serviços de transporte (frete) utilizados para envio das matérias primas (arroz em casca) adquiridas de pessoas físicas à unidade industrial para beneficiamento.*

Alega que o custo de aquisição é composto do valor da matéria prima adquirida, somado ao valor do serviço de transporte (frete) contratado. Em seu entendimento, se o custo total da matéria prima é composto por uma parte que não foi tributada (matéria prima) e outra parte que foi integralmente tributada (frete), seria "óbvio" que a parte que foi tributada (frete) deveria compor o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições de PIS e COFINS incidentes, ante ao princípio da não-cumulatividade.

Ou seja, o valor do frete referente ao transporte de suas aquisições de bens para revenda ou de insumos produtivos teria creditamento de forma autônoma em relação a tais bens, pois também seria um "insumo" do processo produtivo:

Portanto, definição do termo "insumos" necessita levar em consideração as realidades operacionais de cada atividade, seja comercial, industrial ou de serviços.

A não aplicação do termo "insumos" significa desconsiderar todo um universo de custos e despesas, sem os quais não é possível gerar a receita alcançada pela exigência de PIS/COFINS e, conseqüentemente, proceder à comercialização de mercadorias.

Entretanto, o entendimento do Recorrente não procede. Não há previsão legal para o crédito sobre os fretes nas aquisições, apenas sobre o frete nas operações de venda, como se depreende da legislação de regência:

Lei nº 10.833, de 29 de Dezembro de 2003.

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:

(...)

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;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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;

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)

Todavia, de acordo com os arts. 289, § 1º, e 290, inciso I, ambos do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR-99), os custos com o transporte (frete) também devem estar compreendidos no custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda e no custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção.

Assim, de forma indireta, não autônoma, o contribuinte que adquire bens para revenda ou para utilização como insumo também tem direito ao crédito do frete pago no transporte de tais produtos, em decorrência da permissão legal contida nos incisos I e II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, c/c os arts. 289, § 1º, e 290, inciso I, ambos do Decreto nº 3000/1999.

Ocorre que o valor desse crédito do frete tem que ser calculado juntamente com o cálculo do crédito referente ao bem que foi transportado, acrescendo-se ao valor pago pelo bem o valor do frete e, assim, obtendo-se o custo de aquisição. Sobre esta valor devem incidir as alíquotas do PIS e da Cofins.

Consequentemente, se a incidência das contribuições sobre o bem adquirido está suspensa, ou se incidem à alíquota

zero, ou se o crédito é concedido sob a forma presumida, o mesmo ocorrerá com o crédito referente ao valor do frete, porque não se trata de dois créditos distintos, mas de um único crédito, referente ao custo de aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo, como bem destacou a Autoridade Fiscal autuante:

15) Para gerar direito ao crédito das contribuições no regime não-cumulativo, é necessário que o valor do frete na compra esteja vinculado a um insumo cuja aquisição gerou crédito, quer seja básico ou presumido. Por consequência, o valor do crédito gerado pela despesa com frete na compra tem a mesma natureza e segue a mesma sistemática de cálculo do crédito gerado pelo bem cujo custo ele compôs, quanto a se tratar de crédito básico ou presumido.

O recorrente, no entanto, tem entendimento distinto, como se pode extrair dos seguintes excertos do seu Recurso Voluntário:

Ora, uma coisa é o crédito sobre a aquisição, benefício atribuído pelo Legislador, apurado de forma "presumida", devido à operação de venda do produtor pessoa física não ter incidência tributária. Outra coisa é o valor das contribuições incidentes sobre frete contratado, que integram o custo do serviço de transporte e cujo ônus foi suportado pelo Contribuinte-adquirente.

(...)

Ora, se o custo total da matéria prima é composto por uma parte que não foi tributada (matéria prima) e outra parte que foi integralmente tributada (frete), é obvio que a parte que foi tributada (frete) irá compor o custo de aquisição **pelo valor líquido das contribuições de PIS e COFINS incidentes**, ante ao princípio da não-cumulatividade aplicável ao regime de tributação do Contribuinte.

Como se depreende de suas afirmações aqui colacionadas, o Recorrente entende que os cálculos do crédito são distintos: um referente à aquisição do bem, que se dá de forma presumida; e outro para o crédito sobre o frete referente a esse mesmo bem, que deve se dar "pelo valor líquido das contribuições de PIS e COFINS incidentes".

Portanto, o Recorrente não pretende adicionar o valor do frete ao custo de aquisição, mas sim descontar integralmente as contribuições incidentes sobre o frete, como se fosse crédito básico. O valor das contribuições incidentes sobre o frete nas operações de venda pode ser descontado dessa forma porque existe previsão legal para tanto, porém o mesmo não ocorre com o frete nas aquisições. Este não tem crédito autônomo, ao passo que aquele sim.

Conclui-se, portanto, que, se para as aquisições da matéria prima "arroz em casca", de Produtor Rural pessoa física, a legislação permite o creditamento do PIS e da COFINS na forma de crédito presumido, nos termos do artigo 8º da Lei 10.925/2004, o crédito referente ao frete desse insumo deve ser calculado da mesma forma.

Logo, correta a decisão de piso que considerou devido o crédito relativo ao frete, porém apenas no percentual de 35%, aplicado às respectivas aquisições na apuração do crédito presumido.

1.2 Fretes no retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda.

Pretende o contribuinte seja reconhecido seu direito de creditar-se do valor integral da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre os serviços de transporte (fretes) utilizados no retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda.

Alega o Recorrente que o processo de industrialização realizado fora do estabelecimento do Contribuinte-adquirente não descaracteriza os "insumos" inerentes ao referido processo, cujo conceito inclui todos os dispêndios necessários ao processo produtivo, pois para realizar a industrialização (beneficiamento) em estabelecimento terceirizado, necessário se faz a remessa da matéria prima à unidade industrial, bem como o retorno do produto decorrente do beneficiamento.

A Autoridade Fiscal, em seu Termo de Verificação Fiscal, descreve a natureza do serviço de transporte:

20) Trata-se de fretes contratados pelo contribuinte para retorno ao seu estabelecimento de arroz de sua propriedade que fora remetido em casca ao estabelecimento de outra empresa, onde passou por processo de perboilização.

Como se verifica, trata-se de operação diretamente vinculada ao processo produtivo do Recorrente. Considerando que tais remessas para industrialização por encomenda são essenciais para a produção do produto final, o frete na remessa dos produtos para essa industrialização integra o custo da produção. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos relativos aos custos com industrialização por encomenda, nesse caso, o frete. Assim, voto por restabelecer o crédito glosado.

1.3 Fretes no retorno de mercadoria de depósito fechado ou armazém geral.

O Recorrente afirma que não foram constatadas, neste trimestre, quaisquer operações desta natureza e, conseqüentemente, nenhuma glosa de possíveis créditos de PIS e Cofins foi procedida a esse título.

Logo, sobre este item da autuação não há litígio a ser julgado no presente processo administrativo.

¹ (...)

1.5 Fretes na transferência de insumo da filial para a matriz.

Pretende o contribuinte seja reconhecido seu direito de creditar-se do valor integral da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre os serviços de transporte (fretes) utilizados na transferência de insumo da filial para a matriz.

Alega que o Arroz em Casca é matéria básica para industrialização, e é adquirida praticamente em sua totalidade no Estado do Rio Grande do Sul. Sua logística de transporte segue dois procedimentos alternativos, sendo que em ambos o destino final é o mesmo, a entrega da matéria-prima na unidade Matriz estabelecida na cidade de Divinópolis/MG, para industrialização.

A Autoridade Fiscal sustenta que não se trata de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e tampouco de frete na operação de venda do produto acabado. Logo, não haveria previsão legal que autorizasse o creditamento, tese com a qual a DRJ/BHE concordou.

Entretanto, do quanto exposto, verifico tratar-se de serviço de transporte essencial ao processo produtivo da empresa, devendo ser concedido o direito ao crédito.

Com efeito, os produtores de arroz que fornecem a matéria-prima para o Recorrente encontram-se em diversas localidades espalhadas pelo Estado do Rio Grande do Sul. Estando esse material armazenado inicialmente em unidades (filiais) da Recorrente, e sendo o frete em questão utilizado para transportar esse material até sua matriz, para fins de industrialização, não há mais que se falar em frete na aquisição de insumos, muito menos de frete em operações de venda, mas sim de serviço essencial ao seu processo produtivo, a caracterizar-se como insumo, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Se o modelo produtivo do Recorrente, a torná-la viável economicamente, se baseia na existência de uma unidade industrial central, a qual recebe sua matéria-prima estocada em diversas unidades da empresa, o frete entre estes estabelecimentos da Recorrente é essencial à produção, sendo insumo desta.

Assim, divirjo da decisão de piso e voto pelo restabelecimento do crédito, concedendo ao Recorrente o direito ao crédito.

¹ Transcritos no presente voto apenas os entendimentos que prevaleceram no julgamento. Íntegra do voto paradigma pode ser obtida em consulta ao processo nº 10665.722999/2011-42.

I.6 Fretes na transferência de produto em elaboração, produto acabado e subproduto da filial para a matriz.

I.6.a Fretes na transferência de produto em elaboração da filial para a matriz.

Pretende o contribuinte seja reconhecido seu direito de creditar-se do valor integral da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre os serviços de transporte (fretes) utilizados na transferência de produto em elaboração da filial para a matriz.

Alega que não pode prevalecer o posicionamento adotado pela Fiscalização, pois na realidade trata-se da transferência de "arroz a granel", ou seja, produto semi-elaborado, portanto, ainda "insumo", que passará por processos industriais de seleção e empacotamento.

Sustenta a Autoridade Fiscal que as operações se referem a fretes empregados no transporte interno de produtos inacabados, produtos acabados e subprodutos que são levados de um estabelecimento ao outro da mesma empresa. Logo, não se tratando de despesas com fretes utilizados no transporte de insumos adquiridos para fabricação de bens destinados à venda e nem de fretes nas operações de vendas desses bens diretamente ao adquirente (comprador), referidas despesas não poderiam gerar direito a créditos das contribuições, tese com a qual a DRJ/BHE concordou.

Entretanto, do quanto exposto, verifico, à semelhança do item anterior, tratar-se de serviço essencial ao processo produtivo da empresa, devido à necessidade do produto ainda em elaboração ser transportado até outra unidade da empresa para as etapas finais de sua industrialização, devendo ser concedido o direito ao crédito.

Assim, divirjo da decisão de piso e voto pelo restabelecimento do crédito, concedendo ao Recorrente o direito ao crédito em relação ao frete na transferência de produto em elaboração.

I.6.b Fretes na transferência de produto acabado da filial para a matriz

Questão semelhante à tratada no item precedente, com a diferença de que aqui trata-se de produto acabado, e não de produto em elaboração.

Sendo frete relativo ao transporte de produto já acabado, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado.

Alega o Recorrente tratar-se de despesa na venda de produto já produzido, portanto um ciclo mediato de comercialização superveniente à produção do bem demandado

por motivos logísticos, de praticidade e de tempo, entre o trecho da filial em Capivari do Sul aos estabelecimentos dos clientes compradores que são em sua totalidade no Estado de Minas Gerais.

Afirma ainda que essas despesas constituem meros dispêndios parciais do frete cobrado entre a unidade fabril de Capivari do Sul até seus clientes e, portanto, são gastos com vendas, por referirem-se à fase de comercialização - venda para clientes, devido à logística adotada pela empresa.

O argumento do Interessado, no entanto, é improcedente. Não há como entender que este frete estaria caracterizado como "frete na operação de venda", pois a venda ainda nem sequer ocorreu. Conforme afirmação do próprio Recorrente, trata-se apenas de uma movimentação de produtos por questões logísticas, de praticidade e de tempo, a fim de deixá-los mais próximos do mercado consumidor (clientes):

Neste caso, corresponde ao frete de transferência da unidade produtora (filial) para matriz, objetivando disponibilizar os produtos mais próximos do mercado consumidor (clientes). Trata-se de despesa na venda de produto já produzido, portanto **um ciclo mediato de comercialização superveniente à produção do bem demandado por motivos logísticos, de praticidade e de tempo**, entre o trecho da filial em Capivari do Sul aos estabelecimentos dos clientes compradores que são em sua totalidade no Estado de Minas Gerais.

Portanto, não se trata de uma movimentação por conta de uma venda realizada, mas apenas para deixar os produtos mais próximos do mercado consumidor, até mesmo para facilitar uma venda futura. Além disso, apesar de afirmar que se trata de uma etapa da operação de venda, o Recorrente não apresenta qualquer prova de que a venda dos produtos transportados já tenha ocorrido; pelo contrário, afirma que se trata de "ciclo mediato de comercialização superveniente à produção". Não foram trazidas aos autos notas fiscais de venda nem conhecimentos de transporte que pudessem comprovar que os bens movimentados já estavam vendidos anteriormente.

Nesse contexto, voto por manter a glosa dos referidos créditos.

I.6.c Fretes na transferência de subprodutos da filial para a matriz

O Recorrente afirma que não foram constatadas, neste trimestre, quaisquer operações desta natureza e, conseqüentemente, nenhuma glosa de possíveis créditos de PIS e Cofins foi procedida a esse título.

Logo, sobre este item da autuação não há litígio a ser julgado no presente processo administrativo.

1.7 Fretes em transferências não identificadas - Transferências de Embalagens da matriz para a filial.

Alega o Recorrente que, embora a Fiscalização tenha rotulado as operações como "Frete em transferências não identificadas", os "CTRC's" incluídos neste item referem-se ao serviço de transporte (frete) contratado nas operações de "Transferências de Embalagens" da matriz (MG) para a filial (RS), destinadas ao empacotamento do produto acabado, ou seja "insumo".

Conforme análise anterior, no item sobre "Frete na transferência de insumo da filial para a matriz", caso os fretes aqui discutidos se referissem realmente a "Transferências de Embalagens" da matriz (MG) para a filial (RS), destinadas ao empacotamento do produto acabado, o Recorrente teria direito ao crédito, por se configurar como um serviço essencial a uma etapa do processo produtivo, no caso, o empacotamento do produto acabado.

No entanto, o Recorrente não trouxe aos autos qualquer prova referente à natureza do frete utilizado. Observe-se que, desde a realização do procedimento fiscal a Autoridade Tributária já se ressentia da ausência de documentos capazes de permitir a identificação das operações, deixando tal fato consignado no Termo de Verificação Fiscal. Tratando-se de pedido de ressarcimento, incumbe ao Recorrente fazer prova das suas alegações, o que não ocorreu.

Assim, diante da ausência de elementos probatórios, mantenho a glosa dos créditos.

² (...)

1.10 Fretes contabilizados na conta 21814 - "Frete e Carretos", mas considerados em DAFON como fretes sobre compras.

O Recorrente afirma que não foram constatadas, neste trimestre, quaisquer operações desta natureza e, conseqüentemente, nenhuma glosa de possíveis créditos de PIS e Cofins foi procedida a esse título.

Logo, sobre este item da autuação não há litígio a ser julgado no presente processo administrativo.

1.11 Frete relativos a outras entradas, remessas e transferências não anteriormente descritas.

Afirma o Recorrente que tratam-se de fretes referentes às seguintes operações: a) compras de material de uso e consumo - Vr. R\$506,46; b) Compras de ativo imobilizado - Vr. R\$5.040,00

² Transcritos no presente voto apenas os entendimentos que prevaleceram no julgamento. Íntegra do voto paradigma pode ser obtida em consulta ao processo nº 10665.722999/2011-42.

+ R\$ 40,00 (incluso item 1.12) c) Outras entradas de mercadorias não especificadas - Vr. R\$ 199,20.

Alega que a Fiscalização equivocou-se em não considerar que os referidos fretes encontram-se elencados dentre os dispêndios necessários à atividade do Contribuinte, portanto passíveis de gerar crédito das contribuições de PIS e COFINS.

Material de uso e consumo, de maneira geral, não são essenciais à área de produção, estando mais relacionados com setores administrativos; ativo imobilizado não gera crédito das contribuições de forma direta, devendo ser ativado e posteriormente ocorrer o creditamento sobre os encargos de depreciação, e ainda assim caso o bem imobilizado esteja sendo utilizado na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; e mercadorias não especificadas não geram direito ao crédito das contribuições pela impossibilidade de identificar sua natureza.

Nesse contexto, voto pela manutenção da glosa efetuada.

1.12 Despesas com reajustes de fretes (20%), reconhecido parcialmente o crédito na proporção de 35% da alíquota e mantida glosa de 65% da alíquota aplicável

A Autoridade Fiscal identificou que no mês de março/2007 a transportadora TRANSCODIL emitiu os CTIRC nº 770 e 47911 a título de reajuste de 20% sobre os valores de alguns fretes, totalizando R\$ 129.684,04 (conforme Anexo I - Parte B do TVF). Esses valores de reajuste foram considerados pelo contribuinte como base para créditos de PIS/Cofins em DACON.

A Fiscalização analisou a natureza das operações relativas aos CTIRC originais que serviram de base para os reajustes e efetuou as glosas em cada caso, pelas razões aqui expostas nos itens aos quais correspondem.

Alega o Recorrente, na Manifestação de Inconformidade, que estas despesas referem-se a complementos de fretes de diversas operações já analisadas e fundamentadas nos tópicos próprios. No Recurso Voluntário, limitou-se a repisar exatamente o mesmo argumento, nada acrescentando.

A DRJ/BHE decidiu que a parte do crédito relativa aos itens cuja glosa foi mantida, também deve ser glosada; por outro lado, os créditos relativos aos itens 1.1 e 1.9, cujos créditos foram parcialmente reconhecidos, devem ser mantidos, no percentual de 35% das contribuições, conforme foi mantido o crédito sobre os respectivos fretes.

A Fiscalização analisou a natureza das operações relativas aos CTIRC originais que serviram de base para os reajustes e efetuou as glosas em cada caso. O Recorrente não apresentou os CTIRC nº 770 e 47911, ou qualquer outro documento que possibilitasse identificar a natureza do frete que

estava sendo reajustado. Dessa forma, não é possível sequer confirmar se o frete parcialmente aceito pela DRJ/BHE foi objeto deste reajuste.

Não havendo qualquer prova adicional, não há elementos para alterar o quanto decidido pela instância de piso. Assim, voto por manter as glosas no mesmo percentual de 65%.

(...)

- Serviços que foram tributados (fretes de compras, fretes na aquisição de insumos importados, e fretes relativos a bens sujeitos a alíquota zero e com suspensão)

³Em primeiro lugar, 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, tais como embalagens e materiais intermediários.

Os fretes na aquisição de insumo importado, por seu turno, consistentes nas aquisições de matéria prima (arroz beneficiado a granel) efetuadas de fornecedor internacional, estão sujeitos à tributação das contribuições PIS e COFINS com alíquota zero. Porém, o serviço de transporte (frete) contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, para transportar a referida matéria prima do porto até o estabelecimento da contribuinte (importadora), onde será submetida aos processos industriais de seleção e empacotamento, está sujeito à tributação regular das prefaladas contribuições. Tal insumo (frete) compõe o custo da matéria prima, como é sempre adotado na técnica do custo por absorção, ensejando direito ao crédito das contribuições em apreço.

Assim, é possível se afirmar que, se o custo total do "insumo" é composto por uma parte que não foi tributada (matéria prima sujeita à tributação com alíquota zero) e outra parte que foi oferecida à tributação (frete), a parcela do frete compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições de PIS e COFINS e, logo, enseja direito ao crédito, bem como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como embalagens e materiais intermediários.

Por fim, igual vetor argumentativo move as aquisições dos insumos (arroz beneficiado e feijão a granel) efetuadas junto à pessoas jurídicas domiciliadas no país, que estão sujeitas à

³ Entendimento vencedor nas questões nele abordadas.

tributação das contribuições com alíquota zero, não controvertendo as partes a este respeito. Ocorre que, da mesma forma, o serviço de transporte (frete) contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, para transportar as referidas matérias primas até o estabelecimento industrial da contribuinte, onde será submetida aos processos industriais de seleção e empacotamento, está sujeito à tributação regular das referidas contribuições e, logo, compõe o custo da mercadoria e/ou matéria prima, ensejando idêntico direito ao crédito.

Logo, uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. Neste sentido, ademais, o Acórdão CARF nº 3401-005.170, proferido em sessão de 24/07/2018, de minha relatoria, que decidiu, por unanimidade de votos, nos termos da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. EXPORTAÇÃO. COOPERATIVAS. CREDITAMENTO DE LEITE IN NATURA ADQUIRIDO DE SEUS ASSOCIADOS.

Até a entrada em vigor da IN SRF nº 636/2006 era legítima a Cooperativa apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite in natura dos seus associados da Cooperativa, desde que não se vislumbre suspensão da incidência das contribuições na venda.

COFINS. CREDITAMENTO. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE NÃO REPASSADO AO FORNECEDOR.

O frete, como modalidade de custo de aquisição para o adquirente, apenas gerará crédito quando não repassado aos fornecedores da contribuinte.

Assim, voto por dar provimento também para reconhecer o crédito em relação a serviços que foram tributados (fretes de compras, fretes na aquisição de insumos importados, e fretes relativos a bens sujeitos a alíquota zero e com suspensão)."

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, o colegiado deu parcial provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para reconhecer o crédito sobre (a1) fretes no retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda; (a2) fretes na transferência de insumo da filial para a matriz; e (a3) frete na

transferência de produto em elaboração da filial para a matriz; (b) por unanimidade de votos, para afastar o direito de crédito integral em relação a "frete em transferências não identificadas - Transferências de Embalagens da matriz para a filial", a "frete relativos a outras entradas, remessas e transferências não anteriormente descritas", e a "despesas com reajustes de frete (20%)", mantendo a decisão de piso; e (c) por maioria de votos, vencidos os Cons. Lázaro Antonio Souza Soares, Mara Cristina Sifuentes e Marcos Roberto da Silva, para reconhecer o crédito em relação a serviços que foram tributados (frete de compras, frete na aquisição de insumos importados, e frete relativos a bens sujeitos a alíquota zero e com suspensão). O Cons. Tiago Guerra Machado votou ainda pelo provimento a créditos de frete na transferência de produtos acabados da filial para a matriz, sendo vencido pelo posicionamento dos demais conselheiros..

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan