



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10680.913287/2014-95
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3201-009.636 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2021
Recorrente LGA - MINERAÇÃO E SIDERURGIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS. SERVIÇOS DE FRETES EM COMPRAS. REVENDA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Na aquisição de produtos destinados à revenda, o desconto de crédito se restringe ao valor dos bens, não alcançando os serviços de frete prestados por terceiros ou pelo próprio revendedor em operações com suspensão das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Régis Venter (suplente convocado(a)), Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“O presente processo tem por objeto manifestação de inconformidade apresentada em face do indeferimento do pedido de ressarcimento – PER n° 40426.92936.151012.1.1.09-1246 (fls. 558 a 562), além da não homologação das

compensações a ele vinculadas (fls. 563 a 614), de acordo com Despacho Decisório exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Belo Horizonte (fls. 556).

O referido PER contém demonstração de crédito de Cofins não-cumulativa – exportação do 3º trimestre de 2009 no valor de R\$ 361.076,15.

Após procedimento de fiscalização, a DRF prolatou decisão constatando que não havia direito ao crédito pleiteado.

Essa decisão foi tomada com base nos argumentos contidos no Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 276 a 285), o qual está sintetizado a seguir.

Inicialmente, a fiscalização relata que o contribuinte tem por objeto social “*a pesquisa e lavra de recursos minerais; comércio atacadista de sucatas e metais em geral; representação de terceiros à base de comissões; importação e exportação de minérios e produtos siderúrgicos; comércio e beneficiamento de minérios em geral; negociação de direitos minerários, e negociação de jazidas minerais*”.

As atividades desenvolvidas pelo contribuinte no período fiscalizado foram “*a compra de minério de ferro e sua revenda ao mercado externo por meio de empresas comerciais exportadoras*”, sendo que o minério de ferro saía dos fornecedores com frete em etapa única, ou seja, diretamente para seus clientes. Assim, concluiu a fiscalização que trata-se de uma empresa essencialmente comercial, sem instalações necessárias nem contratação de terceiros para execução de qualquer processo de industrialização do minério adquirido.

As análises empreendidas pelos sistemas da RFB constataram diversas inconsistências entre as informações prestadas pelo contribuinte, dentre as quais a fiscalização destacou as seguintes:

- Valores de pedido de ressarcimento maiores que os passíveis de ressarcimento;
- Não declaração de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS/Cofins no período de apuração do crédito;
- Divergências entre valores de créditos e saldos de créditos;
- Valores relevantes de devoluções de compras informadas em notas fiscais sem informações de ajustes negativos de créditos;
- Informações de operações com direito a crédito sem informar uma NCM ou informando uma NCM não existente;
- Percentual de rateio da receita bruta aplicado nas rubricas de crédito incompatível com valores da receita bruta;
- Valores de créditos informados de notas fiscais incompatíveis com os valores constantes no Dacon.

Dessa forma, a fiscalização relata que grande parte dos trabalhos de verificação dos créditos solicitados foi dedicada à correção das informações prestadas em Dacon e apuração dos valores corretos. Assim, os valores considerados como base dos créditos pretendidos pelo contribuinte foram alterados conforme o demonstrado nas planilhas de apuração anexas ao TVF.

Após, ao proceder à análise dos créditos, a fiscalização glosou os seguintes valores:

Despesas de frete na compra

A análise considerou que a legislação prevê expressamente a possibilidade de creditamento das despesas com frete apenas nas operações de venda. Portanto, foram glosadas, da base de cálculo dos créditos, as despesas com frete na aquisição do minério revendido.

Aquisição na condição de “preponderantemente exportadora”

A fiscalização apurou que o contribuinte é beneficiário da Lei nº 10.865/2004, cujo art. 40 prevê a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no

caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados à pessoa jurídica preponderantemente exportadora. A LGA foi habilitada ao referido regime pelo ADE n.º 8, publicado no DOU em 19/03/2008.

Embora não promova qualquer processo de industrialização do minério adquirido, a Instrução Normativa SRF 595/2005, artigo 9º, I, b, ampliou o benefício quando a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem for revendido no estado em que foi adquirido.

O contribuinte pleiteia créditos relativos a despesas com frete. Entretanto, o art. 40, §§ 6º-A e 8º, da Lei n.º 10.865/2004 estende o benefício da suspensão para as receitas de frete das empresas transportadoras, tanto no transporte desde os fornecedores quanto nas vendas. Assim, a fiscalização entendeu que não há como pleitear créditos relativos aos fretes nessas condições e, portanto, glosou, da base de cálculo dos créditos, as despesas com fretes na compra e na venda de minério adquirido com suspensão.

Da Manifestação de Inconformidade

O contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade tempestiva (fls. 463 a 475) contendo os argumentos a seguir.

Do direito ao creditamento do frete

A manifestante afirma que a fiscalização contraria o posicionamento da própria RFB acerca do direito ao crédito do frete.

Alega que, ao utilizar os conceitos das Instruções Normativas n.º 247/2002 e n.º 404/2004, a fiscalização restringiu o conceito de insumos ao previsto no Regulamento do IPI, desconsiderando a discrepância material entre os tributos, o que viola frontalmente a não cumulatividade prevista na Constituição Federal.

Ademais, sustenta que a melhor forma de operacionalizar a não cumulatividade do PIS/Cofins é considerar a legislação do IRPJ, concedendo créditos a todos os insumos e gastos necessários à geração das receitas tributadas.

Por fim, afirma que o frete pago é um custo na aquisição e uma despesa na venda inerentes e essenciais à compra e venda de minério e, portanto, estão sujeitos ao crédito.

Motivação equivocada para a glosa do crédito com base nas supostas aquisições e revenda com benefício da suspensão das contribuições

A manifestante afirma que, no curso da fiscalização, retificou informação anteriormente apresentada para declarar que *“no ano de 2008, a determinação da base de cálculo das contribuições sobre a venda decorrente de exportação de minério por comercial exportadora não foi calculada com base em regime de suspensão de contribuições, contido no art. 40 da Lei n.º 10.685/04. Informou ter sido calculada com base em não incidência de PIS e de COFINS, nos termos do inciso III, art. 50, da Lei n.º 10.637/02 (PIS) e do inciso III, art. 6º da Lei n.º 10.833/03. (COFINS), não sendo utilizado o Ato Declaratório mencionado nestas operações”*.

Nesse contexto, alega comprovar a não utilização do referido regime de suspensão por meio de notas fiscais exemplificativas.

Assim, sustenta que a fiscalização deve demonstrar os motivos pelos quais entende que a declaração do contribuinte não condiz com a realidade dos fatos, indicando em quais elementos de prova se baseia e listando, por exemplo, as notas fiscais que foram beneficiadas com a suspensão.

Dessa forma, requer que o despacho decisório seja anulado por falta de motivação válida.

Pedidos

A manifestante requer que seja declarada insubsistente a glosa, homologando as compensações pretendidas.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e apresenta a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

REVENDE DE MERCADORIAS. FRETE NA COMPRA. CREDITAMENTO.

É possível o desconto de créditos calculados em relação às despesas com frete na aquisição de mercadorias destinadas à revenda, pois tais despesas compõem o custo de aquisição.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

Os órgãos de julgamento administrativo estão obrigados a cumprir as disposições da legislação tributária vigente e o entendimento da RFB expresso em atos normativos, sendo incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito da análise de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins, o ônus da prova incumbe ao contribuinte, o qual deve demonstrar, por meio de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, a efetiva existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

(i) esclarece que o recurso versará apenas sobre o tópico 3 (“*Creditamento sobre os fretes*”), em que a DRJ entendeu pela impossibilidade de creditamento das despesas com frete na aquisição de produtos destinados à revenda;

(ii) ao caso deve ser aplicado o decidido no REsp 1.221.170/PR, direito ao creditamento de insumos, devendo o conceito de insumos ser analisado à luz da essencialidade e relevância;

(iii) exerce a compra e venda de minério de ferro, contexto no qual o serviço de frete por ela contratado é essencial e deve, portanto, ser reconhecido como insumo para sua atividade econômica;

(iv) o ponto central para a caracterização de um insumo consiste na essencialidade do bem ou serviço no contexto da atividade desempenhada pelo contribuinte, sendo irrelevante qual é essa atividade, devendo ser considerado insumo o bem ou serviço imprescindível à atividade do contribuinte, a despeito de qual seja a atividade por ele exercida;

(v) a Corte não limitou a identificação dos insumos ao contexto da prestação de serviços e da produção ou fabricação de bens, ao contrário, a expressão utilizada na tese foi “*atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte*”, do que se conclui que o insumo é identificado como essencial no contexto da atividade econômica do contribuinte, qualquer que seja ela;

(vi) não há razão que justifique colocar o setor comercial, no qual inclui-se a atividade de revenda, em posição diferente dos setores de prestação de serviços e produção ou

fabricação de bens. Impõe-se, no caso, a observância da igualdade, que reforça o entendimento de que o direito de crédito dos insumos essenciais aplica-se, também, ao setor comercial;

(vii) a contratação de frete na aquisição de produtos para revenda é essencial à atividade desempenhada, que consiste na compra e venda de minério; e

(viii) o fato de a Recorrente exercer atividade comercial (revenda) não é capaz de limitar esse direito. Como se infere do entendimento do STJ, o creditamento de insumos na hipótese do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, não está limitado aos insumos utilizados unicamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens, alcançando também a atividade comercial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

A análise realizada pela Fiscalização considerou que a legislação prevê expressamente a possibilidade de creditamento das despesas com frete apenas nas operações de venda, tendo sido glosadas, da base de cálculo dos créditos, as despesas com frete na aquisição do minério revendido (despesas de frete na compra).

A decisão recorrida, entendeu que o desconto de créditos calculados em relação às despesas com frete nas aquisições de minério, quando realizadas sem suspensão de PIS e de COFINS, podem gerar o direito à reversão da glosa.

Assim, se posicionou a decisão recorrida:

“Quanto às despesas com frete na aquisição, não há qualquer hipótese legal que preveja a possibilidade de desconto de créditos. Contudo, assiste razão à manifestante quando afirma que os valores despendidos com fretes compõem o custo de aquisição dos bens adquiridos para revenda.

Nesse sentido, vejamos o que dispõe o Decreto nº 9.580/2018 (grifou-se):

Subseção III

Do custo de bens ou serviços

Custo de aquisição

Art. 301. 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 nº 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 na importação(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

De acordo com o dispositivo acima transcrito, as despesas com frete na aquisição de mercadorias destinadas à revenda compõem o custo de aquisição de tais mercadorias. Dessa forma, como o crédito é calculado sobre o valor adquirido em cada mês (§ 1º, I, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), entende-se que o frete pago na aquisição compõe este valor.

Ressalte-se que não se trata de aferição do conceito de insumo, pois estes inexistem na atividade comercial. Assim, não há que se falar em essencialidade ou relevância do frete, mas tão somente da caracterização desse dispêndio como parte da composição do custo da mercadoria adquirida, de acordo com o acima exposto.

Em suma, as glosas relativas a despesas com fretes nas aquisições de minério, quando realizadas sem suspensão de PIS e Cofins, devem ser revertidas.

Entretanto, apesar da aceitação, em tese, dos argumentos trazidos pela manifestante neste ponto, não houve aquisição de minério sem suspensão no trimestre em análise e, portanto, não há glosas a serem revertidas.

Assim, pelo texto da decisão recorrida, e da ementa a seguir reproduzida, tem-se que as glosas relativas a despesas com fretes nas aquisições de minério, quando realizadas sem suspensão de PIS e Cofins, devem ser revertidas, sendo que no caso concreto, por não ter ocorrido aquisição de minério e contratação de frete sem suspensão no trimestre em análise, não há glosas a serem revertidas.

Da ementa da decisão vergastada tem-se:

“REVENDA DE MERCADORIAS. FRETE NA COMPRA. CREDITAMENTO.

É possível o desconto de créditos calculados em relação às despesas com frete na aquisição de mercadorias destinadas à revenda, pois tais despesas compõem o custo de aquisição.”

Nestes termos, compreendo que a matéria que permanece em litígio se restringe tão somente aos créditos de frete nas aquisições em que há a suspensão de PIS e de COFINS.

Como já afirmado, a Recorrente pleiteia créditos relativos a despesas com frete. Ocorre que, o art. 40, §§ 6º-A e 8º, da Lei nº 10.865/2004 estende o benefício da suspensão para as receitas de frete das empresas transportadoras, tanto no transporte desde os fornecedores quanto nas vendas. Assim, a fiscalização e a decisão recorrida entenderam, acertadamente, que não há como pleitear créditos relativos aos fretes nessas condições e, portanto, glosaram, da base de cálculo dos créditos, as despesas com fretes na compra e na venda de minério adquirido com suspensão.

Referido dispositivo legal, na parcela que interessa, assim dispõe:

“Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

(...)

§ 6º-A. A suspensão de que trata este artigo alcança as receitas de frete, bem como as receitas auferidas pelo operador de transporte multimodal, relativas a frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno para o transporte dentro do território nacional de: (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

I - matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos na forma deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

(...)

§ 8º O disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo aplica-se também na hipótese de vendas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.”

A decisão recorrida se posicionou no seguintes moldes:

“O contribuinte é beneficiário de Regime Especial de Suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o artigo 40 da Lei n.º 10.865/2004 e a Instrução Normativa SRF n.º 595/2005, de acordo com o Ato Declaratório Executivo n.º 8, de 17 de março de 2008 (fl. 61).

(...)

Portanto, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins ficam com incidência suspensa quando o adquirente for uma pessoa jurídica preponderantemente exportadora, assim classificada de acordo com o disposto nos trechos legais acima transcritos. Ademais, a suspensão também alcança as receitas de frete, tanto na aquisição quanto nos produtos destinados à exportação.

Note-se que a Lei estabelece que, atendidos os requisitos do art. 40, as contribuições ficarão necessariamente suspensas.

No entanto, a manifestante argumenta que o Ato Declaratório Executivo apresentado não foi utilizado nessas operações. Ainda, afirma que comprovou a não utilização do referido regime de suspensão por meio de notas fiscais exemplificativas e, assim, alega que a fiscalização deveria ter demonstrado os motivos pelos quais não acatou tais esclarecimentos e comprovações.

Primeiramente, é de se destacar que tais notas fiscais (fls. 72 a 131), apresentadas em resposta a intimação e citadas pela manifestante, são notas fiscais de saída da LGA Mineração e Siderurgia Ltda. Dessa forma, não têm serventia como elemento de prova para o fim pretendido pela manifestante, tendo em vista que a expressão "*Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS*", conforme o previsto na Lei, deve constar nas notas fiscais de vendas de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, ou seja, naquelas emitidas pelos seus fornecedores, e não nas notas fiscais emitidas pela LGA.

Ademais, ao compulsar os autos, verifica-se que a fiscalização determinou o percentual de aquisições suspensas com base nas informações prestadas em memorial de cálculo pelo próprio contribuinte em resposta a intimação (fls. 205 a 232).

Dessa forma, a fiscalização tomou sua decisão com base nos elementos constantes dos autos. Vejamos: o contribuinte é pessoa jurídica preponderantemente exportadora; possui um Ato Declaratório Executivo expedido pela RFB reconhecendo tal condição; os memoriais de cálculo apresentados pelo contribuinte, em resposta a intimação, demonstram que houve diversas operações com suspensão de PIS/Cofins.

Portanto, estão claros os motivos que levaram a fiscalização à glosa dos valores relativos aos fretes em operações com incidência suspensa de PIS/Cofins.”

A Recorrente não atacou os fundamentos da decisão recorrida nesta parcela em específico, limitando-se a defender basicamente que possui direito ao creditamento com fulcro no decidido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no processo RESP 1.221.170/PR.

Ressalte-se, novamente, que os créditos em relação fretes não suspensos foram deferidos à Recorrente com a consequente reversão da glosa, conforme excerto a seguir:

“Em suma, as glosas relativas a despesas com fretes nas aquisições de minério, quando realizadas sem suspensão de PIS e Cofins, devem ser revertidas.

O detalhamento das glosas revertidas se encontra no arquivo digital “Anexo I – Demonstrativo de Apuração dos Créditos”, juntado a este processo sob a forma de arquivo não paginável, especificamente na linha 29 (“Reversão das glosas de frete na compra de minério adquirido SEM suspensão) da planilha “Apuração de Créditos – DRJ”.”

Do CARF colaciono os seguintes precedentes:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2008

(...)

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.

Em regra, não geram créditos no regime da não-cumulatividade da COFINS as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. As aquisições de bens para revenda em operações que estão sujeitas à alíquota zero não geram direito ao crédito da COFINS não-cumulativa, por força da vedação estabelecida pelo art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003. (...)” (Processo nº 10183.720768/2013-89; Acórdão nº 3302-010.598; Relator Conselheiro Vinícius Guimarães; sessão de 23/03/2021)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Null

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

As leis que regem a não cumulatividade das contribuições estipulam que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão. (...)” (Processo nº 16692.720055/2014-32; Acórdão nº 3201-007.882; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 24/02/2021)

Assim, pelo contido na legislação e na jurisprudência dominante do CARF, entendo que as glosas mantidas pela decisão recorrida devem ser confirmadas.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade