



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.720221/2011-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.440 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 12 de março de 2024
Recorrente NUTRIPLANT INDUSTRIA E COMERCIO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 110)

REQUERIMENTO DE SUSTENTAÇÃO ORAL EM RECURSO.

O pedido de sustentação oral deve ser encaminhado por meio de requerimento próprio, respeitando-se a forma e os prazos estabelecidos no regimento interno deste Conselho e nas demais normas atinentes ao tema.

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. ÔNUS SUPOSTADO PELO VENDEDOR. VEDADO NO CASO DE REPASSE AO COMPRADOR.

A apuração de crédito da não cumulatividade da COFINS na modalidade de que trata o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003 requer não só que a despesa de frete tenha sido paga pelo vendedor dos produtos e, conseqüentemente, escriturada em sua contabilidade, como também que tal despesa não seja repassada diretamente ao comprador, como ocorre no caso em que o valor do frete em questão é destacado na nota fiscal de venda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos o Conselheiro Bruno Minoru Takii e a Conselheira Laura Baptista Borges, que votaram por dar provimento ao recurso, por entenderem que o ônus do frete nas operações de venda só deixa de ser suportado pelo vendedor quando contratado diretamente pela empresa adquirente com a transportadora. O Conselheiro Bruno Minoru Takii manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Junior (suplente convocado(a)), Bruno Minoru Takii, Francisca Elizabeth Barreto, Laura Baptista Borges, Wilson Antônio de Souza Côrrea, João José Schini Norbiato (Presidente).

Relatório

Por economia processual e, sobretudo, por bem sintetizar os eventos processuais até a apresentação da manifestação de inconformidade, reproduzo a seguir o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG):

Trata o presente processo do **PER/DCOMP n. 40834.95155.210208.1.1.11-7004**, mediante o qual a contribuinte, já qualificada nos autos, pleiteou o reconhecimento do direito creditório no valor de **R\$ 16.460,73, referente a Cofins Não-Cumulativa - Mercado Interno (art. 17 da Lei n. 11.033, de 2004) do 4º trimestre de 2004**.

A matéria consistiu em objeto de análise encerrada no **Relatório de Informação Fiscal, às fls. 15/20**. O pedido, no caso, referenciava **apenas o mês de novembro/2004**, sendo que **apenas um item mereceu reparo da fiscalização no tocante aos créditos objetivados pela contribuinte, consistente em "Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda"**, sendo glosada a diferença de R\$ 17.345,56, que equivale, em se tratando de saldo de crédito passível de reconhecimento, a **R\$ 1.318,11**. As observações para o período estudado foram, em resumo:

No curso das verificações ora citadas, identificou-se que o contribuinte considerou, dentre os valores que compõem a base de cálculo dos créditos relativos a "Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda", valores de **fretes repassados aos adquirentes em notas fiscais de vendas**.

A Lei 10.833 de 29/12/2003, em seu Art. 3º, Inciso IX, prevê que a empresa poderá descontar créditos calculados em relação a frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor (grifo nosso).

No caso, **embora os referidos fretes tenham sido pagos diretamente às transportadoras pelo contribuinte/vendedor, e tenham integrado a base de cálculo da contribuição para a Cofins, os mesmos foram repassados ao adquirente/comprador conforme consta no corpo da NF de Venda, em campo separado do valor do produto**.

Foi **reiteradamente solicitado à empresa fiscalizada que elaborasse planilhas que demonstrassem eventuais NF de saída em que o valor do frete não fosse repassado ao adquirente**, ou mesmo eventuais fretes nas aquisições de insumos que tenham integrado o custo dos produtos, as quais seriam confrontadas, com os documentos físicos, por amostragem, por essa fiscalização.

A essa solicitação a empresa fiscalizada informou que **não teria como elaborar a referida planilha, pois o seu sistema de computação de dados, não tinha esse valor separado para ser planilhado**, ou seja, não tinham como isolar os valores lançados no corpo das notas fiscais de vendas a título de frete. Em

declaração informou também que tratam-se de fretes de vendas do tipo CIF (Cost, Insurance and Freight, traduzindo: Custo, Seguro e Frete), em que o vendedor assume o custo e fica responsável pela entrega do produto até o estabelecimento do adquirente. A empresa informou também que para o período de 2004 a 2005 os documentos físicos que originaram os créditos lançados a título de despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, não foram localizados.

Na impossibilidade de separar os diversos tipos de fretes que compuseram o valor informado no DACON de Novembro de 2004, bem como pela falta de comprovação através de prova documental, torna-se inevitável a glosa do valor total. Essa diferença encontrada de R\$ 17.343,56 e correspondente crédito de Cofins (7,6%) de R\$ 1.318,11, implicam na conseqüente redução do Saldo de Créditos Passível de Ressarcimento, ou seja, R\$ 16.460,73 — R\$ 1.318,11 = R\$ 15.142,62(*). O valor de R\$ 16.460,73 consta do campo "Detalhamento do Crédito — Cofins Não-Cumulativa — Mercado Interno" vinculado a Novembro de 2004, na linha correspondente a "Crédito da Contribuição para a Cofins — Mercado Interno (Art. 17 da Lei n.º 11.033/2004)".

(...)

Em conclusão, a fiscalização expôs no seu relatório:

Não foram identificadas outras exclusões da base de cálculo da contribuição, nem outros créditos apurados de forma irregular, além dos relatados.

O quadro "Detalhamento do Crédito — Cofins Não-Cumulativa — Mercado Interno", fica retificado da seguinte forma:

	PER/DECOMP EMPRESA				APURAÇÃO FISCALIZAÇÃO			
	Out/04	Nov/04	Dez/04	TOTAL	Out/04	Nov/04	Dez/04	TOTAL
Crédito da Contribuição p/ a Cofins - MI (art.17 da Lei n.º 11.033/2004)	0,00	16.460,73	0,00	16.460,73	0,00	28.220,36	0,00	28.220,36
Parcela do Cred. Utilizada p/ Deduzir da Contr. p/ Cofins	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13.077,74	0,00	13.077,74
Parcela do Créd. Utilizada Mediante Entrega de Dcclar.s de Compensação	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo de Créditos Possível de Ressarcimento	0,00	0,00	0,00	16.460,73	0,00	15.142,62	0,00	15.142,62

Após apuração efetuada pela fiscalização, constatamos que o valor passível de ressarcimento no 4º trimestre de 2004 referente ao crédito de Cofins mercado interno, de acordo com o art. 17 da Lei 11.033/2004, referente a receitas sujeitas a alíquota zero, importa em **R\$ 15.142,62 (quinze mil, cento e quarenta e dois reais e sessenta e dois centavos)**.

Em suma, dos R\$ 16.460,73 pleiteados pela contribuinte, a autoridade fiscal reconheceu o crédito equivalente a R\$ 15.142,62, glosando, pois, o pedido na parcela correspondente a R\$ 1.318,11.

Proferiu-se, em continuidade, o Despacho Decisório SEORT/DRF/CPS/793/2012, contendo as seguintes fundamentação e decisão:

FUNDAMENTAÇÃO

O pedido de ressarcimento está amparado na Lei nº 5.172, de 25/10/66, na Instrução Normativa RFB nº 600, de 28/12/2005 que, em vigência à época do pedido em exame, disciplinava, entre outros, o ressarcimento e a compensação de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, assim como nas Leis nº 10.833/2003 e 11.033/2004.

A exatidão das informações, a que se refere o artigo 24 da IN RFB nº 600/2005, foi aferida em análise efetuada pelo Serviço de Fiscalização desta DRF de acordo com relato constante da Informação Fiscal à fls. 15/20, parte integrante e inseparável do presente despacho, sendo constatada a parcial regularidade das operações incentivadas, resultando na glosa do R\$ 1.318,11 e na disponibilidade de crédito de R\$ 15.142,62.

DECISÃO

Assim, pela competência a mim delegada, reconheço à interessada em função do PER à fls. 03/05, o crédito de COFINS no valor de R\$ 15.142,62 e homologo, com limite no crédito reconhecido, as compensações declaradas na DCOMP retro identificada consoante demonstrativos à fls. 24/25 e extrato SIEF à fls. 26 pelo qual se verifica remanescer saldo credor.

Houve, ainda, a Intimação DRF/BRE/SEORT n. 772/2013, à fl. 36, informando à interessada que:

Quando das verificações preliminares para o pagamento do saldo credor, constatou-se a existência de débitos administrados pela Receita Federal em aberto e/ou inscritos em Dívida Ativa da União, relacionados em anexo.

Com fundamento nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, do artigo 7º do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, e do Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997, informa-se que o valor do crédito reconhecido será compensado com os débitos existentes, na ordem de prioridade estabelecida pela legislação.

A contribuinte, por intermédio de procuradora habilitada (instrumento de fl. 88), apresentou a **manifestação de inconformidade, às fls. 42/57**. Da glosa havida, o reclamo da interessada recai sobre o item nominado "**Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda**", para o que, em resumo, trouxe os itens adiante:

- a) **não há qualquer discordância por parte da contribuinte, quanto à compensação de ofício** comunicada na Intimação DRF/BRE/SEORT n. 772/2013;
- b) **questiona as razões que motivaram a autoridade administrativa para realizar a glosa de crédito de Cofins, relacionado às despesas com fretes na operação de venda;**
- c) para a apuração da Cofins, o art. 3º da Lei n. 10833/2003 prevê o desconto de créditos na base de cálculo da contribuição, cabendo, no caso em estudo, verificar "primeiro se a despesa incorrida com os fretes na operação de venda foi suportada pelo vendedor, em segundo de forma mais específica, como se verifica dos incisos I, II e III, do § 3º do mesmo artigo, se os bens e serviços adquiridos e os custos e despesas foram pagos à pessoa jurídica, estabelecida no território nacional";
- d) sob uma ótica mais constitucional, infere que a não cumulatividade do PIS e da Cofins foi instituída com o objetivo de afastar, ou amenizar, a sobrecarga do ônus da incidência dessas contribuições sobre as receitas dos contribuintes, sendo que o meio

mais adequado para isso seria o de permitir que os créditos fossem calculados sobre a totalidade de custos e despesas que se fizerem necessários para que a receita fosse gerada;

e) destaca interpretações da doutrina relativas ao conceito de receita;

f) esclarece que os créditos de Cofins descontados sobre as despesas incorridas com fretes contratados e pagos são legítimos, visto que o ônus fora integralmente por ela suportado, na qualidade de vendedora, remetente das mercadorias;

g) em face do art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003, há expressa disposição para que os contribuintes descontem, da base de cálculo da Cofins, os créditos sobre as despesas de frete de venda, o que consiste no transporte de mercadorias do estabelecimento do vendedor ao estabelecimento do adquirente da mercadoria;

h) as despesas de frete correspondem àquelas suportadas pela contribuinte e pagas diretamente às transportadoras contratadas, conforme se depreende dos Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Cargas (CTRC);

i) o valor dos fretes, quando destacados no documento fiscal, compuseram a receita operacional bruta da contribuinte; logo, também, inseriu-se na base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins, sujeitando-se a essa tributação, conforme corrobora as notas fiscais emitidas;

j) o CARF vem demonstrando em seus julgados a interpretação mais adequada que deve ser adotada para fins da não cumulatividade das indigitadas contribuições;

k) as despesas incorridas com os fretes contratados foram "repassadas" ao cliente assim como outros custos e despesas, compondo, portanto, o preço final do produto vendido;

l) a maioria das empresas não destaca o valor de frete no campo próprio do documento fiscal, agregando esse valor à composição do custo do produto vendido, e conseqüentemente no valor da mercadoria e ou do produto vendido; dessa forma, o mero destaque do frete, como o realizado pela contribuinte em suas notas fiscais, não tem o condão de anular o direito ao crédito da Cofins, previsto no citado dispositivo da Lei n. 10.833/2003;

m) aduz que é desproporcional, senão ilegal, a restrição a que pretendeu o agente fiscal ao anular a totalidade dos créditos de Cofins sobre as despesas incorridas com fretes de vendas no período, visto que, ao examinar a norma somente sob a ótica da literalidade do texto normativo, não levou em conta o efetivo ônus assumido nas operações de aquisição de fretes de vendas, além da correspondente tributação desses valores nas saídas tributadas;

n) requer, em seus pedidos, o direito à sustentação oral das razões de defesa, em razão do que deve ser determinada a intimação da contribuinte e de sua advogada que subscreveu a manifestação de inconformidade.

[grifo nosso]

Ao deliberar acerca da manifestação de inconformidade (acórdão n.º **09-66.864**, às fls. 98/106), a **4ª Turma da DRJ/JFA**, por unanimidade de votos, julgou-a improcedente, naquilo em que contraditou o Relatório de Informação Fiscal, às fls. 15/20, e o Despacho Decisório de fls. 27/28 para manter a íntegra de seus termos. O acórdão do colegiado a quo recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CRÉDITO. FRETE NA VENDA DE MERCADORIA. SUPOSTADA PELO VENDEDOR. INOCORRÊNCIA.

As notas fiscais apresentadas pela contribuinte e examinadas pela fiscalização indicam que embora haja o destaque do valor do frete de venda de mercadoria, esse custo foi repassado ao comprador. Dessa forma, não há como a interessada se creditar da Cofins incidente sobre o frete, uma vez que não suportou o referido ônus, para efeito do benefício previsto na legislação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA.

1. Não cabe apreciar questões relativas à interpretação constitucional sobre a não-cumulatividade, dentre outros, competindo, no âmbito administrativo, tão somente aplicar o direito tributário positivado. 2. A doutrina trazida ao processo não é texto normativo, e, assim sendo, não enseja subordinação administrativa. 3. As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, salvo quando da existência de Súmula do CARF vinculando a administração tributária federal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. SUSTENTAÇÃO ORAL. DELEGACIA DE JULGAMENTO.

Ausente qualquer previsão legal para que o julgado de manifestação de inconformidade seja acompanhado em sessão para efeito de propiciar sustentação oral de representante da manifestante. Dessa forma, o pleito não encontra amparo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Não satisfeito com este r. *decisum*, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 131/141) no qual:

- Em âmbito preliminar, pugna pela necessidade de reunião e julgamento conjunto deste e outros processos que especifica em sua peça recursal, pois “*fundamentados no mesmo pressuposto material: o não reconhecimento de crédito de COFINS sobre ‘despesas de armazenagem e frete nas operações de venda’*”. (fls. 134);
- Já na esfera do mérito, repete parte dos argumentos levados à primeira instância, dentre os quais: “*o direito ao crédito de COFINS está atrelado à verificação, se a despesa incorrida com os fretes na operação de venda foi suportada pelo vendedor, e, de forma mais específica, como se verifica dos incisos I à III, do § 3º do mesmo artigo, se os bens e serviços adquiridos e os*

custos e despesas foram pagos ou creditados à pessoa jurídica, estabelecida no território nacional” (fls. 135);

- Outro argumento repisado é o de que a não cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS tem o “*objetivo de afastar, ou no mínimo, de amenizar a sobrecarga do ônus da incidência dessas contribuições*” e “*o meio mais adequado para afastar esse ônus decorrente do efeito cascata da incidência dessas contribuições, seria o de permitir que os créditos fossem calculados pelos contribuintes sobre a totalidade de custos e despesas que se fizerem necessários para que a receita fosse gerada*” (fls. 136);
- Na esteira desse argumento, traça considerações sobre o conceito de receita, sobre a relação entre receitas e os custos/despesas incorridos para sua realização, e acerca da diferenciação entre receita e ganho;
- A seguir, assevera que “*a r. decisão recorrida, no intuito de preservar a exigência tributária através do despacho decisório de fls., julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, ao entendimento de que ‘(...) A adução passiva de que o frete na venda de suas mercadorias sob a classificação CIF (em tradução usual - custo, seguro e frete) seria por ela suportado, conforme destacado nas notas fiscais de saída, não se coaduna para efeito do benefício previsto com o repasse por via de inclusão desse preço no total da nota fiscal, o que ocasiona a cobrança ao destinatário do envio*” (fls. 137);
- Defende que para a apropriação de crédito sobre despesas com frete na operação de venda, de que trata o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, pouco importa se o valor do frete foi destacado ou não nas notas fiscais de venda. Segundo ele, o ônus econômico dessas despesas é sempre repassado ao adquirente dos produtos, esteja ou não destacado em nota fiscal de venda.
- Invoca as conclusões da Solução de Consulta nº 276 - SRRF08/Disit, de 05 de agosto de 2010 para amparar sua tese;
- Argumenta que a decisão recorrida examinou o caso sob a ótica da literalidade do texto normativo;
- Por fim, em seus requerimentos, pugna pela reforma da decisão de piso, pleiteia o direito à sustentação oral e requer que as intimações sejam feitas na pessoa dos seus advogados.

Recebido o recurso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 3001-002.440 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10830.720221/2011-40

Voto

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

3. Do requerimento de sustentação oral

Conforme destacado no relatório acima, a ora Recorrente requer a realização de sustentação oral perante a este Conselho.

A esse respeito, cumpre apenas registrar que os pedidos de sustentação oral devem ser encaminhados por meio de requerimento próprio, respeitando-se a forma e o prazo estabelecidos no regimento interno deste Conselho (anexo da PORTARIA MF Nº 1634, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2023) e nas demais normas atinentes ao tema que tenham sido expedidas por seu presidente (vide PORTARIA CARF Nº 8, DE 04 DE JANEIRO DE 2024).

4. Do endereçamento das intimações aos patronos da Recorrente

Outro pedido contido ao cabo da peça recursal é a intimação do contribuinte, na pessoa dos seus advogados.

Em relação a esse tipo de requerimento, eis o entendimento consolidado no enunciado nº 110 da súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula CARF nº 110

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

5. Preliminar - da conexão e necessidade de reunião dos processos administrativos correlatos

Como questão preliminar, a ora Recorrente requer que seja declarada de ofício a conexão entre os processos administrativos n.º 10830.720649.2011-92, 10830.720299.2011-64, 10830.720295.2011-86, 10830.720289.2011-29, 10830.720259.2011-12 e 10830.720221.2011-40, no que afirma que todos eles estão fundamentados no mesmo pressuposto material e alega que essa é medida que se impõe com vistas à celeridade processual e a se evitar decisões contraditórias.

À vista desse pedido, há que se dizer que os recursos voluntários de todos os processos mencionados pela Recorrente foram juntados em um mesmo lote e distribuídos à minha relatoria. No mais, todos eles foram relatados e indicados para julgamento em conjunto. Sendo assim, pode-se dizer que o pedido da Recorrente perdeu objeto.

6. Das razões de reforma da decisão recorrida – crédito de COFINS sobre fretes em operação de venda – ônus suportado pela recorrente

Sob esse tópico, a Recorrente concentra todos os argumentos de mérito contidos em sua peça recursal. Como destacado no relatório supra, traça considerações acerca do conceito de receita, da relação entre receita e os custos/despesas incorridos para sua realização, e acerca da diferenciação entre receita e ganho; afirma que a decisão recorrida, no intuito de preservar a exigência tributária, julgou improcedente a manifestação de inconformidade; defende que, para a apropriação de crédito sobre despesas com frete na operação de venda, de que trata o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, pouco importa se o valor do frete foi destacado ou não nas notas fiscais de venda.

Antes de adentrar à análise, cabe registrar que, ao meu ver, a câmara baixa não proferiu decisão no “*intuito de preservar a exigência tributária através do despacho decisório*”, como pareceu à Recorrente. Em verdade, observa-se que as razões de decidir (do aresto recorrido) levaram em conta tanto os fundamentos que embasaram as glosas realizadas pela unidade de origem quanto os argumentos contidos na manifestação de inconformidade e que a decisão vergastada emergiu dessa dialética.

Feito esse aparte, destaque-se que, a despeito dos argumentos recursais em torno do conceito de receita e das despesas incorridas para sua realização, bem como a respeito da não-cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS sobre uma ótica constitucional, a controvérsia que remanesce nestes autos possui caráter muito mais pontual, qual seja, se há direito à apuração de créditos da não cumulatividade sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos, quando a pessoa jurídica vendedora (no caso, a Recorrente) contrata e paga o frete diretamente à transportadora, porém, repassa ao adquirente dos produtos a despesa com o transporte, por meio do destaque do valor do frete na nota fiscal de venda.

A fiscalização entende que o destaque do frete na nota fiscal de venda acarreta a transferência do ônus ao comprador dos produtos, o que implica em não satisfação da condição contida na parte final do inciso IX do art. 3º da lei n.º 10.833/2003 para a aferição do crédito.

A Recorrente, por seu turno, defende, em suma que (fls. 138/139):

Pouco importa se os valores à título de frete foram destacados ou não nas notas fiscais de venda, na medida em que o ônus financeiro será sempre assumido pelo Contribuinte contratante dos serviços (Recorrente), mas o ônus econômico dessas despesas é repassado ao adquirente das mercadorias no preço, e assim sucessivamente, uma vez que o preço de venda dos produtos deverá cobrir o custo direto da mercadoria do produto ou do serviço, as despesas operacionais, que inclui as despesas fixas, além de permitir a obtenção de um lucro líquido adequado.

[...]

De qualquer maneira, seja o frete destacado no documento fiscal para demonstrar as despesas incorridas nas operações de vendas e assumidas pela Recorrente, seja com a inclusão desse valor no preço da mercadoria vendida, é inegável que ônus econômico é sempre repassado ao contribuinte adquirente da mercadoria, especialmente nos tributos indiretos, como é o caso das contribuições ao PIS e COFINS.

Assim, é fato que o mero destaque do valor correspondente ao frete em campo próprio do documento fiscal não tem o condão de anular o direito ao crédito de COFINS, previsto no inciso IX, do artigo 3º, da Lei 10.833/03. Ademais, porque “receita de venda” relativa aos custos e despesas incorridas com fretes de mercadoria compuseram ao final, a base de cálculo do PIS e COFINS, nas vendas de produto, e, portanto, tais valores foram oportunamente oferecidos à tributação dessas contribuições pela ora Recorrente.

Conhecidas as posições de parte a parte, como a devida vênia, entendo que não assiste razão à Recorrente. Explico:

É sabido que no regime da não cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS, o legislador optou por prever expressamente as hipóteses em que é permitido a apuração de créditos pelo contribuinte, de modo que, no que diz respeito às deduções previstas pela legislação, essas contribuições encontram-se em uma posição intermediária em relação ao IPI, cujas hipóteses são bastantes restritivas, e o IRPJ, para o qual as deduções são bastante abrangentes. Logo, não há previsão legal para a apuração de créditos sobre “*a totalidade de custos e despesas que se fizerem necessários para que a receita fosse gerada*” (fls. 136), como a Recorrente entende que seria o adequado.

Assim, conquanto a Recorrente se subleve contra a decisão de piso, pois, segundo ela, teria examinado o caso “*somente sob a ótica da literalidade do texto normativo*” (fls. 140), fato é que na sistemática da não-cumulatividade do PIS e COFINS, não só os créditos são aqueles expressamente previstos em lei, como também, para que seja possível o creditamento, é necessário que as condições previstas em norma sejam cumpridas.

Posto isso, em se tratando da modalidade de creditamento prevista no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 deve ser considerado não só o tipo de dispêndio que dá direito ao crédito, ou seja, a despesa com frete na operação de venda, como também a condição para seu aproveitamento: que o ônus desse dispêndio seja suportado pelo vendedor.

Nesse sentido, o contribuinte que contrata e paga o frete para a entrega de seus produtos aos adquirentes, mas destaca essa despesa na nota fiscal de venda, incorre em dispêndio suscetível da apuração de crédito, nos termos do IX do art. 3º, mas não cumpre a condição contida na parte final do mesmo dispositivo legal, porquanto, nesse caso, há um repasse direito

da despesa ao comprador dos produtos, situação que, ao meu ver, acarreta restrição ao aproveitamento do crédito.

Lembre-se que a análise dos créditos da não cumulatividade do PIS e a da COFINS deve ser feita a partir do cotejo das disposições legais com as peculiaridades de cada caso, ou seja, é uma análise casuística, que deve levar em consideração as particularidades da pessoa jurídica e de suas atividades. Assim, o fato de que outras pessoas jurídicas eventualmente estejam a embutir as despesa de frete no preço de suas mercadorias não tem o condão de infirmar a conclusão de que, *in casu*, houve diretamente o repasse desses dispêndios aos compradores do produtos vendidos pela Recorrente.

Aliás, em uma perspectiva lógica de mercado, produtores e comerciantes irão buscar não só recuperar as despesas/custos necessários à consecução de suas atividades, bem como almejarão obter retorno econômico pelo exercício delas. Logo, é esperado que, para tanto, eles incluam nos preços de venda não só todos os custos/despesas incorridos, como também uma margem de lucro. Isso, porém, é apenas uma elucubração, considerando, como dito, um viés racional, e, ainda que assim o seja, nessa situação, não se trata do repasse de uma despesa ou **custo em específico**, mas sim da cobrança de um **preço pelo produto fornecido**.

Acerca da Solução de Consulta nº 276 - SRRF08/Disit, de 05 de agosto de 2010, que a Recorrente invoca para respaldar seus argumentos, necessário dizer que, em sendo uma SC expedida por uma Divisão de Tributação, não tem ela o condão de vincular (com efeitos *erga omnes*) nem mesmo a Secretaria da Receita Federal do Brasil, como teria caso o fosse elaborada pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit). Ademais, constata-se que as conclusões técnicas contidas neste ato, embora atinentes ao direito à apuração do crédito previsto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, não trata, porém, das situações em que o valor das despesas com frete na operação de venda são destacados na nota fiscal de venda e repassados diretamente ao comprador.

Em verdade, essa solução de consulta conclui que, para a apropriação do crédito, não é preciso investigar se a despesa com o frete foi **indiretamente** repassada ao comprador por meio do valor cobrado pela mercadoria vendida, mas nada fala acerca do repasse direito por meio do destaque em nota fiscal. Nos próprios trechos da SC que foram reproduzidos pela Recorrente é possível inferir isso, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA VENDA. ÔNUS SUPOSTADO PELO VENDEDOR.

[...] A expressão “ônus suportado pelo vendedor” constante do dispositivo legal não exige a verificação quanto à possibilidade de que o valor do frete tenha **ido incluso na composição do preço da mercadoria vendida**.

[...]

Dessa forma, essas despesas de frete estarão escrituradas em sua contabilidade à vista dos documentos hábeis emitidos pelos transportadores. Cumpridos esses requisitos, para efeito de apropriação dos créditos de que ora se trata, torna-se irrelevante que o valor desses fretes seja **indiretamente repassado**, como item de custo, ao valor cobrado pela mercadoria vendida.

Ademais, a Recorrente se insurge contra a interpretação que o colegiado a quo, em sua decisão, faz da norma contida no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, a qual classifica como uma ótica literal do texto normativo. No entanto, se observarmos as conclusões da SC nº 276 - SRRF08/Disit, de 2010, vemos que também elas são amplamente pautadas na literalidade da norma. Vejamos um trecho em que isso resta claro:

Não obsta, assim, o direito à apropriação desses créditos o fato de o valor do frete compor o valor cobrado pela mercadoria vendida, por ser integrado a seu custo. Não há, porém, direito ao crédito em questão se o valor do frete for assumido (i.e.: cobrado e pago) pelo adquirente/destinatário das mercadorias vendidas e indiretamente ressarcido pelo vendedor, por meio de desconto na nota fiscal de venda.

Na situação destacada no trecho acima, vê-se que o vendedor estaria na prática arcando com a despesa de frete na venda, por meio de um desconto no valor dos produtos. Diria mesmo que, nesse caso, em termos financeiros, esse fornecedor assumiria de fato o ônus, muito mais do que aquele que paga pelo frete e, eventualmente, acaba embutindo a despesa no preço de venda. Porém, a conclusão da divisão de tributação, que ao meu ver é acertada (e indubitavelmente pautada na literalidade da lei), é de que não é possível a apuração de crédito nessa situação, “*por deturpar o estabelecido no texto legal*”¹.

Assim, com base nas razões expostas acima, entendo que as glosas efetuadas pela fiscalização devem ser mantidas.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato

Declaração de Voto

Filio-me à tese de que o ônus do frete nas operações de venda só deixa de ser suportado pelo vendedor quando contratado diretamente pela empresa adquirente com a transportadora.

¹ vide página 5 em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=72880>

Explico.

Quando a empresa vendedora contrata o frete com a transportadora, essa emite o CT-e indicando como tomador do serviço a empresa vendedora.

Com base nesse documento, e segundo a convenção contábil da objetividade, essa empresa vendedora/tomadora deve escriturar esse frete como despesa de sua operação em sua fase comercial. Se proceder de forma diferente (ex. considerando o frete como um crédito – ativo circulante - que mantém contra o adquirente), estará agindo em desacordo com as normas contábeis em vigor.

De acordo com o entendimento do E. STJ apresentado no REsp nº 1201689/RJ, o frete vinculado à saída da mercadoria, mesmo quando destacado na nota fiscal, deve ser somado ao valor exigido pelos produtos, integrando, assim, a receita bruta nos termos do art. 12, I, DL nº 1.598/1977, sendo, dessa forma, tributado pelas contribuições ao COFINS nos termos da Lei nº 10.833/2003. A decisão em questão foi ementada nos seguintes termos:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. PIS E COFINS. VALOR DO FRETE NAS VENDAS NA MODALIDADE CIF (CUSTO, SEGURO E FRETE). CONCEITO DE FATURAMENTO. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DOS VALORES COMPUTADOS COMO RECEITAS QUE TENHAM SIDO TRANSFERIDOS PARA OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS. (...)"

Ora, se estamos a analisar a COFINS em sua modalidade não-cumulativa, havendo o entendimento de que o frete destacado na nota fiscal deve compor a base tributável dessas contribuições, é pressuposto que, em contrapartida, exista autorização legal para a apuração de créditos, ou haverá a incidência em cascata do tributo.

Resta esclarecer, ainda, que o simples fato de o contribuinte preencher o campo do valor do frete (como, também, o poderia ter feito em relação a qualquer outra despesa) não significa que, ao assim proceder, transfira o ônus financeiro desse encargo ao adquirente, isso porque, simplesmente, não há lei a atribuir esse efeito ao preenchimento desses campos da nota fiscal de venda.

Depois, verificando-se com maior profundidade o texto do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, constata-se que a transferência do ônus em relação ao frete deve ser total, uma vez que, diferentemente do que o corre, por exemplo, no art. 166 do CTN, o termo utilizado no dispositivo em questão não é “ônus financeiro” ou “encargo financeiro”, mas apenas “ônus”, de forma pura e simples.

Nesse sentido, só caberia falar em transferência do ônus ao comprador quando a operação comercial fosse realizada com cláusula FOB (*free on board*), onde o adquirente, de fato, assume todos os riscos que advierem após o carregamento da mercadoria no veículo de transporte por si contratado.

Não sendo esse o caso, não se pode falar em assunção do ônus por parte do adquirente.

Voto, assim, por dar provimento ao recurso da Recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Bruno Minoru Takii