



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

Processo nº 10909.000588/2008-97
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3802-001.676 – 2ª Turma Especial
Sessão de 19 de março de 2013
Matéria Ressarcimento - PIS/PASEP
Recorrente ITAPINUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.

O frete incidente sobre as aquisições de bens aplicados à produção gera créditos e, por sua vez, o frete para formação do lote necessário ao processo de comercialização também deve ser considerado para esse fim.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. AQUISIÇÕES INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO

O crédito presumido do IPI, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, encontra tratamento normativo na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, artigos 1º e 6º. Com o intuito de disciplinar o cumprimento dessa Lei, seguiram-se a Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, e a Instrução Normativa SRF nº 023, de 13 de março de 1997. Entretanto, na esfera judicial, em julgamento realizado segundo o procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, estabelecido no artigo 543-C da Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC) o Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu o direito de os contribuintes incluírem na base de cálculo do crédito presumido do IPI o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, produtoras rurais, não contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Recurso Especial nº 993.164/ MG).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, na forma do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Joel Miyazaki – Presidente 2ª Câmara / 3ª Seção

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Redator *ad hoc* (art. 17, inciso III, do Anexo II do RICARF/2015)

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira (relator), Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Regis Xavier Holanda (presidente) e Solon Sehn.

Relatório

Preliminarmente, ressalto que, nos termos do artigo 17, inciso III, do anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF/2015, fui designado como redator *ad hoc* para a formalização do acórdão, considerando o resultado do julgamento nos termos da ATA da correspondente sessão de julgamento.

O Relatório que segue foi baseado naquele apresentado pelo Conselheiro Cláudio Augusto Gonçalves Pereira na sessão em que houve o julgamento do feito.

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo Recorrente, inerente a pedido de ressarcimento de créditos do PIS/Pasep (regime não-cumulativo), no valor de R\$ 87.886,01, referente ao primeiro trimestre de 2007. Vinculado ao crédito solicitado a recorrente formalizou compensação de débitos no valor de R\$ 7.309,05.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para as transferências de mercadorias (produtos acabados) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, somente geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida quando houver prova de que se referem efetivamente a operações de venda já efetivadas pelo estabelecimento remetente.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. AQUISIÇÕES INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

No regime não-cumulativo, o direito de crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, não se estendendo às aquisições efetuadas junto a pessoas físicas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito creditório Não Reconhecido.

Inconformado, o recorrente apresenta os mesmos argumentos trazidos em primeira instância, (i) que o valor do frete entre filiais gera crédito do PIS/Pasep não-cumulativo, pois configura-se frete de exportação nos termos do artigo 8º, II, alínea “e” da IN/SRF nº 404/04; (ii) que é direito incontestado da recorrente o crédito do PIS e da COFINS nas mercadorias adquiridas de pessoas físicas. Reitera a legalidade do procedimento adotado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios, redator *ad hoc* designado para formalizar a decisão, uma vez que o conselheiro relator, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, não mais compõe este colegiado, retratando, assim, a hipótese de que trata o artigo 17, inciso III, do Anexo II, do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

Abaixo reproduzo integralmente o voto apresentado pelo Conselheiro Relator, inerente ao processo nº 10909.000587/2008-42, e que foi adotado como razões de decidir nos demais processos da interessada julgados na mesma sessão de 19/03/2013:

"Estando presentes os requisitos de admissibilidade do Decreto nº 70.235/1972, e não havendo qualquer nulidade, o recurso pode ser conhecido.

A análise da documentação acostada aos autos mostra que a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/SC decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, consoante decisão:

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, conheço da presente manifestação de inconformidade.

1. Dos limites do litígio:

Como visto no relatório acima, a contribuinte contesta as glosas dos créditos de Cofins relativos às aquisições de pessoas físicas, bem como relativo aos fretes de envio das mercadorias para o porto a partir dos estabelecimentos localizados no interior. Delimitado o litígio, a análise se restringirá, portanto, à análise dos argumentos da contribuinte em relação à glosas contestadas.

2. Da Manifestação de Inconformidade:

2.1. Créditos relativos às aquisições de insumos feitas junto a pessoas físicas:

Como no relatório deste acórdão se viu, contesta a contribuinte a glosa dos créditos relativos às aquisições de insumos feitas junto a pessoas físicas, fazendo-o por meio de alegações tendentes à demonstração de que não se justifica, juridicamente, a diferença de tratamento entre aquisições realizadas de pessoas jurídicas e aquisições realizadas de pessoas físicas. Entende que a norma que prevê tal distinção conforma-se como "não isonômica" e, na prática, transforma o regime não-cumulativo em cumulativo. Defende, assim, o reconhecimento do direito ao crédito da Cofins relativo às aquisições de toras de pinus junto a pessoas físicas.

Todavia, não podem ser aqui acatadas as alegações da contribuinte. É que independentemente do juízo que se faça acerca da alegada quebra de isonomia que teria sido promovida pela norma referenciada pela autoridade fiscal, verdade é que a impossibilidade de creditamento em relação às aquisições de bens e serviços junto a pessoas físicas está firmada de modo expresso e literal em norma legal vigente, o parágrafo 3º do artigo 3º da lei nº 10.833/2003. Em tal dispositivo é que consta o comando segundo o qual apenas as aquisições efetuadas junto a pessoas jurídicas dão direito a crédito:

Art 3º [...]

§ 3º **O direito de crédito** aplica-se, exclusivamente, em relação:

- I - aos bens e serviços adquiridos de **pessoa jurídica** domiciliada no País;
- II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a **pessoa jurídica** domiciliada no País;
- III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei. (g.n.)

Diante deste quadro, onde se percebe que a vedação contestada pela contribuinte está expressa em disposição literal de lei regularmente vigente, nada pode fazer este juízo administrativo que não seja reafirmar sua incompetência para apreciar a alegação da contribuinte. É que como a única forma de acatar as razões da contribuinte seria por via do expurgo da norma legal acima transcrita (o que representaria afirmar sua ilegalidade ou inconstitucionalidade) e como as instâncias administrativas não têm competência para apreciar questões que versem sobre a ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos legais regularmente vigentes, não há como haver qualquer manifestação deste juízo, pois isto representaria uma clara extrapolação de suas atribuições legais.

No sentido desta limitação de competência dos agentes públicos tem se firmado tanto a jurisprudência judicial quanto as reiteradas manifestações do Primeiro Conselho de Contribuintes, traduzidas estas em inúmeros de seus acórdãos; cite-se, entre estes, o de nº 106-07.303, de 05/06/95:

CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS - Não compete ao Conselho de Contribuintes, como tribunal administrativo que é, e, tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da constitucionalidade das leis e normas administrativas.

LEGALIDADE DAS NORMAS FISCAIS - Não compete ao Conselho de Contribuintes, como Tribunal Administrativo que é, e, tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da legalidade das leis e normas administrativas.

Complementarmente, tem-se, a nível de orientação administrativa, o Parecer Normativo CST nº 329/70, que assim dispõe:

Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

Assim, como a Lei nº 10.833/2003 está vigente, não pode este juízo Afastá-la, sob pena de, com isto, estar ultrapassando seus limites legais de competência.

Quanto à jurisprudência administrativa e judicial juntada pela contribuinte, ela em nada a ajuda. É que tais precedentes referem-se a outra figura jurídico-tributária, o crédito presumido do IPI, que tem regras próprias que não podem ser estendidas, por analogia, ao regime de apuração da Cofins.

Nada há aqui, portanto, que demande reparos no despacho decisório da DRF/Itajaí/SC.

2.2. Créditos relativos às despesas de frete realizado entre estabelecimentos do sujeito passivo:

Continuando suas contestações, insurge-se a contribuinte contra a glosa dos créditos vinculados às despesas de frete nas operações de venda. Apesar de no título desta parte de sua manifestação de inconformidade fazer referência também a despesas de armazenagem, todas as suas alegações dirigem-se às despesas com fretes. Abordar-se-á, assim, tal questão.

Pois bem, em sua manifestação de inconformidade, a contribuinte insurge-se contra as glosas de suas despesas com frete, fazendo uma descrição de seu modus operandi, que, como no relatório deste acórdão se viu, está calcado na afirmação de que os fretes relativos às transferências de bens estariam associados ao transporte destes bens para um armazém, localizado perto do porto de embarque para exterior, no qual seriam feitas as compartimentações finais destinadas à exportação. Assim, entende que tais operações comporiam as operações de venda e, como tal, poderiam gerar créditos relativos à Cofins.

Para que bem se analise a questão, importa que se tenha em conta, antes de mais nada, a evolução legal relativa ao creditamento de valores relativos a fretes pagos pela pessoa jurídica contribuinte da Cofins no regime não-cumulativo, o que será feito a seguir com base numa visão retrospectiva que envolve, conjuntamente, o PIS e a Cofins.

A Lei nº 10.637/2002, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, em seus incisos I e II do art. 3º, com a nova redação dada ao inciso II pelo art. 25, da Lei nº

10.684, de 30 de maio de 2003, e pelos §§ 1º e 3º do referido art. 3º, assim estabelecem:

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 nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; [...]

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º desta Lei sobre o valor:

I – dos itens mencionados nos incisos I e II do *caput*, adquiridos no mês;

II – dos itens mencionados nos incisos III a V do *caput*, incorridos no mês;

III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do *caput*, incorridos no mês;

IV – dos bens mencionados no inciso VIII do *caput*, devolvidos no mês. [...]

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II – aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III – aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei. [...]

Tais disposições foram parcialmente modificadas pelo artigo 37 da Lei nº 10.865/2004, abaixo transcrito. Contudo, verifica-se que não modificou no que tange à parte que leva ao entendimento de que o legislador elegeu como base de cálculo, para a apuração do crédito, o valor dos bens adquiridos para revenda e dos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda:

Art. 37. Os arts. 1º, 2º, 3º, 5º, 5ºA e 11 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 3º

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

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; [...]

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no *caput* do art. 2º desta Lei sobre o valor: [...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. [...]

*Com o advento da Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) o legislador além de permitir crédito calculado sobre o valor dos bens adquiridos para revenda e dos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, passou-se a admitir também o aproveitamento de crédito da Cofins calculado sobre o valor dos gastos efetuado com a armazenagem de mercadoria e frete, **na operação de venda**, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece em seu art. 3º **caput** e inciso IX, que assim dispõe:*

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

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

*O art. 15 da citada Lei nº 10.833/2003, estendeu o comando previsto no dispositivo acima transcrito, também, às pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, o direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com fretes pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, **na operação de venda**, conforme se depreende da transcrição a seguir:*

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e II do § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.

Cabe ressaltar que a referida Lei nº 10.833/2003, em seu art. 93, estabeleceu expressamente, que os seus arts. 3º, inciso IX, e 15, que permitem a geração de créditos das contribuições sobre o valor do frete, na operação de venda, têm efeitos somente para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004, in verbis:

Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação:

I - aos arts. 1º a 15 e 25, a partir de 1º de fevereiro de 2004; [...]

Pois bem, feito este histórico, infere-se que a legislação expressamente permite o creditamento de valores relativos a despesas com frete de mercadorias em três hipóteses. A primeira, estabelecida no inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, refere-se ao caso de bens adquiridos para revenda, onde o frete referente à aquisição de mercadoria pode ser somado ao custo da mercadoria. A segunda hipótese é a de se entender a despesa com frete como um bem ou serviço

utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem (inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003). A terceira hipótese é a do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, que se refere ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Analisando as hipóteses previstas na legislação, conclui-se que, no caso de transporte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, o pagamento de frete poderá ser creditado da base de cálculo da contribuição não-cumulativa quando se enquadrar em uma das três hipóteses acima relacionadas.

Como no caso concreto que aqui se tem o transporte entre filiais somente ocorre quando o processo de industrialização (beneficiamento) das madeiras já finalizou e as mercadorias estão prontas para serem comercializadas, excluem-se as duas primeiras hipóteses de creditamento das despesas com frete de mercadorias. Resta, então, a terceira possibilidade – o custo do frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Em interpretação literal da legislação, verifica-se que somente dará direito ao crédito o frete contratado relacionado a uma operação de venda.

O mero deslocamento de mercadorias (prontas para a venda) de estabelecimento industrial até o estabelecimento distribuidor, onde ocorrerá a efetiva venda, não integra a “operação de venda”. Trata-se tão-somente de transporte interno de mercadoria acabada e não de despesas com fretes utilizados na operação de transporte na venda de mercadoria ao cliente adquirente. Assim, no caso concreto que se analisa, se a venda das mercadorias transportadas ocorrer na filial armazém, não pode esse frete ser entendido como frete na operação de venda.

A contribuinte, em sua defesa, ao descrever seu modus operandi se limita a alegar que faz jus aos créditos correspondentes aos custos com fretes na operação de venda uma vez que se tratam de “frete de mercadorias para a exportação”, as quais são armazenadas próximas ao porto de embarque, onde se dá a tradição.

Em certo momento da manifestação de inconformidade a contribuinte afirma que “[...] de modo a armazenar as mercadorias que fabrica próximas ao local de sua tradição por ocasião da venda”, dando a entender que transporta as mercadorias (prontas para serem exportadas) para o armazém e, a partir desta filial é que as mercadorias serão vendidas.

Dentro deste quadro, à contribuinte caberia provar que as mercadorias transportadas entre estabelecimentos da mesma empresa estão vinculadas a uma venda já efetuada pelo estabelecimento remetente. Apenas a comprovação de que as exportações se deram por conta e ordem do estabelecimento industrial remetente, e não do estabelecimento destinatário (armazém), é que dariam o direito de creditamento.

Dentro deste quadro, tem-se como correta a glosa promovida pela DRF/Itajaí/SC.

3. Conclusão:

Assim, em face das considerações expostas, manifesto-me no sentido de considerar improcedente a manifestação de inconformidade.

É como voto.

Tendo em vista o que dos autos consta, a lide administrativa limita-se a definir: (i) se o transporte entre filiais gera crédito da Cofins Não-Cumulativa e (ii) se há direito de crédito do PIS e da Cofins nas mercadorias adquiridas de pessoa física.

A primeira questão posta em discussão é somente a possibilidade ou não de se tomar crédito dos fretes entre estabelecimentos da Recorrente para fins de formação de lotes para exportação.

A norma de referência é o artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, assim expresso:

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

...

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

...

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

Sobre este tema já se manifestou a Coordenação de Tributação na Solução de Divergência nº 11, datada de 27/09/2007, que está assim ementada:

COFINS -Apuração não-cumulativa. Créditos de despesas com fretes.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida. Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida.

A decisão, portanto, se fundamentou no entendimento de que o frete contratado não corresponde, no presente caso, nem a insumo, nem a frete na operação de venda.

Pelo que se pode defluir do excerto acima não há nada a substanciar a decisão senão o simples fato de se apontar que o frete entre filiais não integra o conceito de insumo nem o de frete na operação de vendas, sem qualquer efetiva explicação acerca do entendimento, de modo que essa afirmação é meramente afirmativa e não é tautológica, não corresponde a um argumento, não servindo àquilo que está obrigado o poder público. Sabemos que as decisões devem ser suficientemente motivadas, não bastando que nelas se tenha um ‘porque sim’ ou um ‘porque não’ para dar-lhes validade.

O que estamos a averiguar é se o frete entre estabelecimentos para formar lotes de madeiras para comercialização pode ser considerado como insumo na **fabricação de bens ou produtos destinados à venda** ou se pode ser tomado como parte da **armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**.

Entendo que em qualquer óptica que se examine o frete, tem a contribuinte direito ao crédito referente ao custo que suportou.

Inicialmente, não posso concordar com o posicionamento apresentado na solução de consulta de que somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes que pode gerar crédito.

Do mesmo modo que o frete incidente sobre as aquisições de bens aplicados à produção geram créditos, o frete para formação do lote necessário ao processo de comercialização também deve ser considerado para esse fim.

No primeiro caso, inclusive, nem há uma disposição legal específica que preveja apuração de crédito em relação a tais despesas. Decorre de uma interpretação lógica da própria operação que o tem como um custo de aquisição.

No presente caso, uma interpretação razoável implica em tê-lo como custo de comercialização, sem o qual o processo não pode ser completado.

Além disso, as transferências de mercadorias para o Porto ou centro de distribuição para formar os lotes não têm outro propósito senão a operação de venda, a aproximação das mercadorias aos consumidores finais ou simplesmente para viabilizar a exportação.

O legislador ao utilizar-se da expressão ‘operação de venda’ ao invés de ‘venda’ propriamente dita, teria objetivado esta intenção, qual seja, conferir crédito de PIS e COFINS sobre o frete para transporte de mercadorias sempre que este transporte estiver relacionado à atividade de venda.

Outro ponto importante que corrobora esse raciocínio está no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003, que trata, também, dos referidos créditos em relação aos valores incorridos com armazenagem. Ora, não faria nenhum sentido, ou nenhuma aplicabilidade prática, caso esta armazenagem fosse aquela relacionada com a venda de mercadoria ao consumidor final, uma vez que a mercadoria vendida normalmente deixa a loja varejista para ser entregue diretamente ao cliente, e não para ser inicialmente depositada em algum armazém, para apenas em seguida ser entregue ao cliente.

Em outras palavras, o legislador, ao conferir o direito aos referidos créditos em relação às despesas com armazenagem, na operação de venda, teve a intenção de abranger as hipóteses em que as mercadorias são armazenadas em centros de distribuição ou como no presente caso, no Porto, e, de lá, são encaminhadas a lojas varejistas ou são exportadas, pois toda essa operação (armazenagem em centro de distribuição, transferência a loja varejista, e

venda e entrega ao cliente ou exportação) está inserida no contexto da ‘operação de venda’ especialmente nos casos aonde a transferência é necessária, não meramente voluptuária.

No presente processo, como há de se compreender, ter-se-ia a mesma despesa de frete sobre venda se a consolidação da carga fosse realizada na área portuária, não sendo possível desclassificar o crédito em função da forma de organização de sua atividade comercial, principalmente quando esta escolha se dá por necessidade operacional e é a única viável existente, considerando a sabida precariedade dos portos nacionais.

Assim, não sendo reconhecido como frete sobre a ‘operação de venda’ deveríamos reconhecê-lo como custo de armazenagem.

Esse sentido seguiu a recente decisão (de 22/08/2012) da E. Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.215.773 – RS que admitiu o crédito do custo do frete na transferência de veículos para as concessionárias, cuja ementa é a seguinte:

RECURSO ESPECIAL. VALOR DO PIS/COFINS. AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS PELA CONCESSIONÁRIA PARA REVENDA. DESCONTOS DE CRÉDITOS CALCULADOS EM RELAÇÃO A FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. EXEGESE DOS ARTIGOS 2º, 3º, INCISOS I E IX, E 15, INCISO II, DA LEI N. 10.833/2003.

– Na apuração do valor do PIS/COFINS, permite-se o desconto de créditos calculados em relação ao frete também quando o veículo é adquirido da fábrica e transportado para a concessionária – adquirente – com o propósito de ser posteriormente revendido.

Recurso especial parcialmente provido.

Ressalto, nesse caso, trecho do referido acórdão, assim expresso pelo Ministro Asfor Rocha, cujos destaques são por mim realizados:

Ora, seguindo a literalidade dos dispositivos acima, mais especificamente do art. 3º, incisos I e IX, não se pode restringir a possibilidade de desconto ao caso em que a venda ao consumidor é realizada antes do transporte do bem para a concessionária. Na minha compreensão, a leitura dos dispositivos deve ser feita assim:

“frete na operação de venda (inciso IX), em relação a bens adquiridos para revenda (inciso IX c/c o inciso I)”. Esse texto, sem dúvida, permite o desconto envolvendo o frete também quando o veículo é transportado para a concessionária com o propósito de revenda. É o que diz a lei em relação à Cofins e ao PIS/Pasep.

Esse entendimento fica ainda mais fortalecido quando se observa que a lei permite, expressamente, nos mesmos dispositivos, o desconto de créditos calculados em relação a “armazenagem de mercadoria” no tocante a “bens adquiridos para revenda”. Ou seja, o armazenamento destina-se à revenda de bens ao consumidor.

Destaco, ainda, com relação ao mesmo julgamento o voto do Ministro Teori Albino Zavascki, assim expresso:

O EXMO. SR. MINISTRO: Sr. Presidente, não há como desvincular o inciso IX do inciso I do art. 3º, até porque o inciso IX remete expressamente ao inciso I. Ou seja, estamos tratando de uma operação de revenda, de bens adquiridos para revenda. Na operação de revenda, o que se chama operação de venda é complexa porque supõe um fazer anterior, uma operação anterior. É uma operação complexa nesse sentido, porque é dupla.

Em se tratando especificamente de revenda de automóveis, se limitarmos a frete aquilo que sucede depois da aquisição pelo revendedor, praticamente tornaríamos letra morta o dispositivo, porque o frete, no geral, é no transporte do fabricante para o revendedor

É exatamente o que ocorreria aqui se mantivéssemos a proibição confirmada pela decisão da DRJ. A Lei tornar-se-ia letra morta.

No mais, e somente para introduzir mais um ponto favorável à tese aqui esposada, tenho que, no contexto do inciso II, esse frete é complementarmente insumo de produção.

O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833 expressa que são passíveis de crédito os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Diz, portanto, que os insumos necessários utilizados no processo de formação dos produtos destinados a venda são passíveis de crédito. Os insumos no contexto do regime de apuração da contribuição não-cumulativa da COFINS devem ser considerados como todos os fatores necessários ao desempenho das atividades empresariais, seja na produção, comercialização de bens ou prestação de serviços.

Implica, antes de mais nada, em entender os insumos inseridos no processo de complexão dos produtos que se pretende vender, parte do processo produtivo. E há de se compreender o processo como complexo de bens e serviços empregados do início ao fim do processo de produção e venda, mesmo porque não se excluem os insumos referentes à venda por mera interpretação extensiva e porque ninguém, salvo o varejista, vende uma madeira, mas se vendem lotes de madeiras, formar o lote é etapa necessária ao aprimoramento do produto que nada mais é que o próprio lote. Quando a legislação pretendeu excluir créditos deste tipo o fez expressamente, conforme pode se defluir em referência expressa à vedação de crédito em relação a uma modalidade de comissão de venda prevista no artigo 2º da Lei nº 10.485/2002 paga pelo fabricante ou importador aos concessionários na venda direta de determinados tipos de automóveis. Em face dessa exclusão expressa de insumos de venda, poder-se-ia concluir a *contrario sensu* que os demais insumos de venda geram direito a crédito de PIS e de COFINS. E repito, no caso, formar lote é também insumo de produção porque o que se vende é o lote.

A segunda questão posta em discussão é se há direito de crédito do PIS e da Cofins nas mercadorias adquiridas de pessoa física.

O crédito presumido do IPI, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, encontra tratamento normativo na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, artigos 1º e 6º. Com o intuito de disciplinar o cumprimento dessa Lei, seguiram-se a Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, e a Instrução Normativa SRF nº 023, de 13 de março de 1997. Entretanto, na esfera judicial, em julgamento realizado segundo o procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, estabelecido no artigo 543-C da Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973

(CPC) o Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu o direito de os contribuintes incluírem na base de cálculo do crédito presumido do IPI o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, produtoras rurais, não contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Recurso Especial (REsp nº 993.164/ MG).

Assim outro caminho não há senão o de que seja restabelecida a inclusão na base de cálculo dos créditos presumidos do IPI, do valor dos insumos adquiridos dos produtores rurais, pessoas físicas não-contribuintes das mencionadas Contribuições.

Outro ponto importante ainda que merece destaque é o fato da edição do Ato Declaratório nº 14, publicado no DOU de 22/12/2011, no qual a Procuradoria da Fazenda Nacional está dispensada de recorrer em processos que envolvam a matéria posta aqui em litígio:

A PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL, (...) no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do artigo 5º do Decreto nº 2.346, de 10 e outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2116/2011, desta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante: “nas ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da ilegalidade da IN/SRF 23/1997, que, ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, extrapolou os limites do artigo 1º da Lei n. 9.363/1996”

Por todo o aqui exposto, voto pelo CONHECIMENTO e pelo PROVIMENTO ao presente recurso para reconhecer o direito do recorrente no que concerne ao reconhecimento do direito ao crédito da Cofins Não-Cumulativa na hipótese de transporte entre filiais e ao direito de crédito do PIS e da Cofins nas mercadorias adquiridas de pessoa física."

Este, portanto, foi o entendimento proferido pelo conselheiro relator na ocasião em que o feito foi julgado, entendimento o qual reproduzo por força do disposto no artigo 17, inciso III, do Anexo II, do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Redator *ad hoc*

