



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.000589/2008-31
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.782 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ITAPINUS INDUSTRIA E COMERCIO DE MADEIRAS LTDA

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

Ano-calendário: 2007

CRÉDITO. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS
ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E GASTOS
CORRELATOS. IMPOSSIBILIDADE.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-011.782 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 10909.000589/2008-31

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergências interposto pela Fazenda Nacional contra decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3802-001.677**, de 19/03/2013 (fls. 430/442), proferida pela Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Pedido de Ressarcimento

O processo trata de Pedido de Ressarcimento de COFINS, regime não-cumulativo, referente ao primeiro trimestre de 2007, vinculando ao crédito solicitado. O Contribuinte formalizou o Pedido de Compensações (DCOMP) com o uso do crédito pleiteado.

Conforme o Parecer Sarac/DRF/ITJ n.º 058/2008 de fls. 339/352, verificou-se que, na formação da receita de exportação (cálculo do rateio proporcional), encontravam-se incluídas as receitas relativas às exportações de mercadorias recebidas de terceiros com a finalidade específica de serem exportadas. Além disso, foram efetuadas glosas dos valores pleiteados em relação:

(i) **Aquisições de Pessoas Físicas (toras de madeira)**, visto que, nos termos do art. 3º, §3º, inciso I, da Lei n.º 10.637, de 2002, o direito ao crédito (PIS) aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de PJ domiciliada no País; e

(ii) **Despesas com transporte de produtos nas transferências entre filiais**, descrito como “Frete Rodoviário Nacional” (Conta 42200054407), consignadas como Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda.

No Despacho Decisório (Parecer Sarac/DRF/Itajaí/SC), a Fiscalização reconheceu (fls. 351/352):

(a) parcialmente o valor creditório de R\$ 33.168,31, relativo ao período de 01/10/2006 a 31/12/2006;

(b) o saldo de crédito de PIS, no valor de R\$ 862,31, a ser utilizado para fins de dedução dos valores apurados para o PIS em períodos posteriores;

(c) homologou as compensações declaradas nas DCOMP analisadas neste item;

(d) homologou parcialmente a compensação declarada em DCOMP, neste item;

(e) não homologou a compensação, conforme DCOMP descrita nesse item; e

(f) e determinou a cobrança dos débitos confessados nas DCOMP referenciadas nos itens “d” e “e”, por insuficiência de crédito.

Da Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade (fls. 363/370), acompanhada de documentos, alegando, em síntese, que:

(a) em relação **às aquisições de pessoas físicas**, a glosa não merece prosperar, porque mesmo quando o produtor-exportador adquire insumo (florestal, no caso) diretamente de produtor rural, pessoa física, paga, embutido no preço as contribuições; como os produtos rurais são em sua maioria *commodities* (e a madeira em toras de pinus é uma *commodity*), não permitir o crédito das entradas de produtores rurais pessoas físicas;

(b) **despesas de armazenagem e frete nas operações de venda:** Alega que essas despesas são aquelas registradas na conta contábil 42200054407, descritas como Frete Rodoviário Nacional, e não se tratam de gastos com transporte de produtos em meras transferências entre filiais, mas sim de frete dos produtos para o porto, que é, em realidade, o frete de mercadorias para a exportação, que sem dúvida alguma enseja o crédito.

A DRJ em Florianópolis (SC), apreciou a peça impugnatória e, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º **07-26.976**, de 09/12/2011, (fls. 398/407), considerou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, asseverando que:

(i) as despesas efetuadas com **fretes contratados**, ainda que pagos ou creditados a PJ domiciliadas no país para as transferências de mercadorias (produtos acabados) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, somente geram direito a créditos quando houver prova de que se referem a operações de venda já efetivadas pelo estabelecimento remetente; e,

(ii) que no regime não cumulativo, o direito de crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de PJ domiciliada no País, não se estendendo às aquisições efetuadas junto a PF.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 411/415), onde reprisa os mesmos argumento da Manifestação de Inconformidade, requerendo o provimento do recurso. Reitera que:

(i) o frete entre filiais gera crédito da COFINS não-cumulativo, pois configura-se frete de exportação nos termos do artigo 8º, II, alínea “e” da IN/SRF n.º 404, de 2004;

(ii) que é direito inconteste da recorrente o crédito do PIS e COFINS nas mercadorias adquiridas de pessoas físicas, e reitera a legalidade de seu procedimento.

Da decisão recorrida

O Recurso Voluntário foi submetido a apreciação da Turma, que exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3802-001.677**, de 19/03/2013 (fls. 430/442), proferida pela Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Nessa decisão, Colegiado decidiu, que:

(i) o **frete** incidente sobre as aquisições de bens aplicados à produção gera direito a créditos e, por sua vez, o frete para formação do lote necessário ao processo de comercialização também deve ser considerado para esse fim;

(ii) o crédito presumido do IPI, para ressarcimento do valor do PIS e COFINS, encontra tratamento normativo na Lei n.º 9.363, de 1996, artigos 1º e 6º. Entretanto, na esfera judicial, em julgamento realizado nos Recursos Repetitivos, estabelecido no artigo 543-C do CPC, o 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 do PIS e da COFINS (Recurso Especial n.º 993.164/ MG).

Embargos de Declaração

Contra o Acórdão acima, foram opostos Embargos de declaração, por julgador do CARF, em que o Conselheiro embargante justifica no recurso que: *"no tocante à possibilidade de creditamento referente às aquisições de insumo junto a pessoas físicas, o acórdão em tela incorre em equívoco ao aplicar a Lei n. 9.363/1996 e o respectivo julgamento, em regime de recurso repetitivo, do Resp n. 993.164/MG"*.

Ao analisar os Embargos, o Colegiado entendeu que ao adotar legislação estranha para solucionar a querela, deixou de considerar que os incisos I, II e III do §3º do art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003, são os mais apropriados para fundamentar a decisão, que a questão versa sobre pedido de ressarcimento de créditos das contribuições sociais - PIS e COFINS, e não sobre a apropriação de crédito presumido do IPI.

Por esse motivo acolheu-se os Embargos de declaração e prolatou o **Acórdão nº 3302-004.743**, de 31/08/2017 (fls. 463/467), de modo a prestar-lhes **efeitos modificativos**, mantendo a glosa sobre os créditos decorrentes das aquisições de insumos de pessoas jurídicas não domiciliadas no País.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do **Acórdão nº 3802-001.677**, de 19/03/2013, integrado pelo Acórdão (Embargos) nº **Acórdão nº 3302-004.743**, de 31/08/2017, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 469/487), apontando o dissenso jurisprudencial que visa discutir a matéria com relação “**a questão do direito à tomada do crédito sobre fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte**”.

Requer a Fazenda Nacional, que seja admitido o presente recurso, em razão da divergência apontada e, no mérito, que lhe seja dado provimento para reformar o Acórdão hostilizado nos termos das razões recursais.

Alega que no caso, observa-se que o contribuinte busca alargar as hipóteses de creditamento, o que é vedado pelo ordenamento jurídico. Com efeito, os valores relativos aos gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição não-cumulativa se associados diretamente a operações de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.

A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial foi indicado, como paradigmas, o Acórdão nº **3302-002.025**.

Cotejado os Acórdãos e considerando que a divergência restou caracterizada, o Presidente da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 490/492, **deu seguimento** ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões da Contribuinte

Cientificada em 27/06/2018 (fl. 496) do Acórdão nº 3802-001.677, de 19/03/2013, integrado pelo Acórdão (Embargos) nº **Acórdão nº 3302-004.743**, de 31/08/2017, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte **NÃO apresentou suas contrarrazões** nos autos.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 490/492, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto. Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: **“direito à tomada do crédito sobre fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte”**.

Relativamente à questão do direito à tomada do crédito sobre fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, no Acórdão recorrido reconheceu esse direito, conforme se pode verificar no seguinte excerto de seu voto condutor:

"(...)

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.

(...)" Grifei

Como se vê, no Acórdão recorrido restou decidido que todos os tipos de frete rendem ensejo à apropriação do crédito, inclusive aquele incorrido no transporte de produtos entre estabelecimentos do contribuinte.

No caso sob análise, o que estamos debatendo 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.

Pois bem. A Lei nº 10.833, de 2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da COFINS calculados com base em “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

Como se vê, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo. Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme ressaltado.

Por isso, entendo que o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos:

(i)- primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos acabados; e

(ii)- ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit/RFB nº 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens** e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica**, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (Grifei)

Concluindo, como o frete de mercadorias entre estabelecimentos não caracteriza insumo, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de conhecer e no mérito **dar provimento** ao Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, uma vez que o frete contratado para transporte de insumos e produtos (**entre estabelecimentos para formar lotes de madeiras para comercialização**), não gera direito a crédito da COFINS, razão pela qual merece ser restabelecido o lançamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos