



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

**Processo n°** 10909.004206/2008-02  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-003.433 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2014  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** ITAPINUS IND E COMERCIO DE MADEIRAS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

**PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE CRÉDITO. PROVA.**

Cabe ao contribuinte demonstrar o desacerto do Fisco na apuração do crédito tomado em relação aos custos dos insumos e serviços utilizados no processo de produção e os vinculados as vendas. Impõe-se o ônus da prova ao contribuinte que pleiteia o crédito.

**CRÉDITO. AQUISIÇÃO. PESSOA FÍSICA. VEDAÇÃO.**

A legislação pertinente veda a tomada de crédito decorrente de aquisição de pessoas físicas, inciso 3º, art. 3º da Lei nº 10.867/2002.

**BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. DECISÃO STF.**

Decidiu o STF não há incidência sobre o ingresso numerário proveniente de transferência de crédito de ICMS a terceiros conforme restou decidido no RE 606.107.

**Recurso Voluntário Provido em Parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte excluir da base de cálculo das contribuições o valor da cessão de créditos do ICMS. Vencido o Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista, quanto crédito decorrente de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos. O Conselheiro Felon Moscoso de Almeida participou do julgamento em substituição ao Conselheiro Alexandre Kern.

Antonio Carlos Atulim, - Presidente.

Domingos de Sá Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Fenelon Moscoso de Almeida, Ivan Allegretti e Luiz Rogério Sawya.

## Relatório

Cuida de Recurso Voluntário em decorrência do Acórdão que manteve na íntegra a decisão contida no Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito do contribuinte tomar crédito da PIS/PASEP para deduzir dos débitos do período de apuração de 01.07.2007 a 30.09.2007, PER nº 36517.10365.161107.1.1.09.3505, fl. 02/04, no montante de R\$ 644.529,31 (seiscentos e quarenta e quatro mil, quinhentos e vinte nove reais e trinta um centavos), sendo deferido o valor de R\$ 539.493,12 (quinhentos trinta e nove mil, quatrocentos e noventa e três reais e doze centavos). Além desse valor reconheceu também o valor de R\$ 40.949,64 (quarenta mil, novecentos e quarenta e nove reais e sessenta e quatro centavos) a ser utilizado em processo de compensação em período vindouro.

Restou esclarecido que a requerente tem como objeto social a exploração de atividades madeireiras, a exploração de florestas próprias e de terceiros, a industrialização de toras de madeira ou de madeiras brutas e a exportação de madeiras e artefatos de madeira.

Com relação ao processo produtivo da requerente, esse consiste na aquisição de toras de pinus, essas são extraídas e industrializadas por terceiros e transformadas em madeiras serradas e aplainadas com espessura maior que 6mm, classificadas na TIPI sob o cód. 4407.10.00, alíquota zero. Também, adquire no mercado interno madeiras aplainadas de pinus, com o fim específico de exportação.

Consta, ainda, que os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon), a Itapinus elegeu como método de determinação dos créditos o rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total e/ou de receitas de operações no mercado interno e de exportação, auferidas em cada mês, tudo isso descrito no Despacho Decisório de fls. .

Apresentado pela empresa recorrente os demonstrativos dos créditos, a fiscalização procedeu ajustes, elaborou planilha de fls. 86/87 descrevendo a função dos insumos aplicados no processo produtivo, orientado pelo conceito trazido pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, é o desgaste, o dano ou a perda de propriedade físicas ou químicas, em função da sua ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação), com alterações da Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003, que tratando da incidência não cumulativa da contribuição, na forma estabelecida pela Lei nº 10.637, de 2002.

Assim, procedeu ajustes à base de cálculo do crédito apresentado pela empresa recorrente, excluindo:

- a) aquisições de cantoneira plásticas, faca de aço, fitas, Jimo antimoho lixas cinta, madeiras de pinu serradas, pregos comuns, sacos plásticos, selos galvanizados, serras fitas, toras e toretes de madeiras, conforme planilha de fls. 533/534;
- b) aquisições de pessoas físicas, conforme memória de cálculo de fls. 531/532;
- c) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, parte dessas despesas decorrem de gastos com transporte de produtos nas transferências entre filiais, descrito pela requerente como transporte nacional, conta 42200054407, custos que não integram a operação de venda, os conhecimentos de transporte encontram vinculados às notas destinadas a outro estabelecimento da mesma empresa, concluiu tratar-se de despesas operacionais que não geram créditos para dedução da contribuição para as contribuições PIS e COFINS;

No ajuste fez incluir, fazendo incidir as contribuições para o PIS e COFINS, receitas provenientes de “Transferência de Créditos de ICMS para Terceiros”.

Em decorrências das exclusões de aquisição de insumos e inclusão de receitas de transferências de ICMS para terceiros, que o crédito apontado no início do relatório foi deferido.

A irresignação se refere ao frete incorrido entre a matriz e as filiais que no entendimento do contribuinte deve ser computado no cálculo para tomada de crédito. Justifica afirmando que são em sua totalidade produtos a serem exportados, por deficiência de infraestrutura de armazenagem na área portuária, motivou e obrigou locar espaços físicos para guardar os bens a serem exportados, cujo dispêndio lhe assegura o direito de tomar crédito.

A decisão recorrida afastou os argumentos da Recorrente em relação ao frete por ausência de prova, como se extrai da ementa:

*“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”*

*CESSÃO DE ICMS. INCIDÊNCIA DE PIS/PASEP E COFINS. A cessão de direitos de ICMS compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para o PIS/PASEP e a COFINS até a vigência dos arts. 7º, 8º e 9º da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.”*

Ciente da decisão em 04 de abril de 2012 protocolou o recurso em 03 de maio de 2012, conforme certidão de fls. 713.

Demonstra seu inconformismo com a glosas dos insumos das aquisições de pessoas físicas e da inclusão como receita tributada os valores referentes transferência de crédito de ICMS para terceiros, antes apontada em Manifestação de Inconformidade.

Assim, a irrisignação se refere tão-só ao frete ao argumento de que trata de exportação de bens.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Relator, Domingos de Sá Filho.

Cuida de recurso tempestivo e atende os pressupostos de admissibilidade, impondo o seu conhecimento.

Glosa do Crédito Tomado sobre Frete entre Matriz e Filiais.

O inconformismo demonstrado pela Recorrente não merece prosperar.

O relatório do auditor fiscal encarregado da diligência que culminou com o Despacho Decisório é minudente, contempla todos os aspectos materiais e jurídicos, descreve as etapas de apuração dos créditos e dá as explicações que motivaram as glosas.

Especificamente quanto os custos dos fretes vinculados a exportação foram considerados os conhecimentos identificados com as respectivas notas fiscais destinadas armazenagem, mesmo fora da área portuária, assim como, a locação.

São bastante claros os demonstrativos elaborados pela fiscalização, evidencia a exclusão do cálculo dos custos de frete do envio de mercadorias da matriz para filiais e entre filiais. Síntese, o entendimento da fiscalização uma das hipóteses prevista pela legislação:

*“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 10.637/2002, 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 10.637/2002). 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.*

*Analizando 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 à 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."*

O entendimento exposto pela decisão recorrida encontra ressonância na Solução de Divergência COSIT nº 11, de 27 de setembro de 2007:

*“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 pessoa jurídicas domiciliados 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 crédito a serem descontados da Cofins devida. Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para 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.”*

Há aqueles que entendem tratar-se de equívoco do Fisco, pois quando a mercadoria é remetida previamente a um centro de distribuição, o que teria ocorrido, na espécie, é apenas um desmembramento das etapas de transporte do bem destinado à venda.

Alegação é de que o desembolso do frete seria inerente a exportação, visto que, a deficiência portuária obrigou o exportador armazenar em local fora da zona portuária. No entanto, em momento algum o contribuinte cuidou demonstrar por meios de provas convincentes esse fato.

A irresignação generalizada do modo desses autos é inaceitável, deve ser apontado o desacerto cometido pelo agente fiscal. O critério adotado na apuração dos custos a compor o cálculo restou claro, a discordância deve vir acompanhada de prova capaz de convencer o julgador que a determinação do quanto que serviu de base estava distorcido da realidade dos fatos, portanto, cabia somente ao Interessado realizar essa demonstração mediante documentos idôneos.

Ao deixar de contrariar apuração realizada pelo Fisco, perdeu oportunidade de fazer prova contrária capaz de mudar o curso da decisão hostilizada. O que deve ficar certo é de que o direito de tomar crédito dos custos de fretes vinculados à exportação restou garantido.

Assim, o descontentamento explanado pela Recorrente não encontra eco capaz de modificar o julgamento de piso, que deve ser mantido pelos seus próprios fundamentos.

#### GLOSA DE CRÉDITO DE AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS.

Não assiste razão a Contribuinte, pois há vedação expressa pelo parágrafo 3º do artigo 3º da Lei nº 10867/2002. Assegura a tomada crédito somente das aquisições provenientes de pessoa jurídica. Assim, não vejo como acudir o pleito.

Da Inclusão da Receita Proveniente de Transferência de Crédito ICMS a Terceiros.

Essa matéria restou decida pelo Supremo Tribunal Federal no RE. 606.107, impondo, por força regimental, aplicar ao caso concreto:

**“EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO.  
CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE.**

HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS.  
NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA.  
EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS  
TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

*I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.*

*- A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de "receita" constante do seu art. 195, I, "b") não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, "a", da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.*

*- A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.*

*- O art. 155, § 2º, X, "a", da CF - cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura "a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores". Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.*

*- O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das*

*empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.*

*- O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal.*

*Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.*

*- Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.*

*IX- Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, "b", da Constituição Federal.*

***Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC."***

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso para afastar da base de cálculo a receita proveniente da cessão de crédito de ICMS a terceiros nos termos decidido pelo STF.

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo das contribuições a receita proveniente da cessão de crédito de ICMS a terceiros..

É como voto.

Domingos de Sá Filho

Processo nº 10909.004206/2008-02  
Acórdão n.º **3403-003.433**

**S3-C4T3**  
Fl. 11

---

CÓPIA