



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.000547/2011-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.878 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2019
Recorrente URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

LEI nº 10.925/2004 CRÉDITOS PRESUMIDOS. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 somente são passíveis de desconto das contribuições devidas em cada período de apuração, não podem ser objeto de pedido de ressarcimento e nem de compensação com tributos e contribuições administrados pela Receita Federal.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de insumos e produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa referente às despesas de fretes de produtos acabados e de produtos em elaboração, nos termos do voto do relator. Vencido o conselheiro Walker Araújo quanto aos fretes com produtos acabados.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintha Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos acumulados ao final do terceiro trimestre de 2009 da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) não cumulativa vinculados às receitas de exportação, no valor de R\$ 4.251,24, e às receitas de mercado interno sujeitas à alíquota zero, no valor de R\$ 187.584,59, totalizando R\$ 191.835,83, formulados, respectivamente, mediante PER/DCOMP nºs 18683.92513.200110.1.1.08-2845 e 05407.16060.200110.1.1.10-5672.

Do Relatório Fiscal

Consta do Despacho Decisório que: a autoridade fiscal reconheceu o crédito no valor de R\$ 183.568,76; o valor total das glosas foi de R\$ 8.267,07, que é o valor contestado do crédito pleiteado, referente aos dois tipos de receitas.

Efetua-se a análise do direito creditório a partir da consolidação dos valores contábeis das notas fiscais constantes no Livro de Registro de Entradas e Saídas (apresentadas em arquivos digitais LRE e LRS contendo os principais campos das notas fiscais de entrada acrescidos dos valores de PIS e de COFINS computados sobre cada uma delas) e da memória de cálculo do crédito presumido, confrontados com os valores informados nos DACONs do período, batimento este que não apresentou divergências significativas. Também se efetuou verificação física das notas fiscais por amostragem montada sobre todo o período auditado, certificando a consistência dos arquivos e memória entregues. Portanto os valores declarados nas Fichas 06A e 16A dos DACONs foram demonstrados nos arquivos e memória entregues pelo interessado. O método de determinação dos créditos foi o rateio proporcional estabelecido pelo inciso II do § 8.º do art. 3.º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, proporcionalidade esta verificada e aceita pela auditoria.

Quanto à natureza dos créditos apurados pelo contribuinte, verificou-se que são decorrentes de dois tipos: os créditos básicos da não cumulatividade enumerados no art. 3.º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 e os créditos presumidos agroindustriais do art. 8.º da Lei n.º 10.925/2004.

Da rubrica **Bens Utilizados como Insumos** foram glosados os valores das aquisições de arroz em casca, NCM 1006.10, feitas junto a pessoas jurídicas - classificadas nos arquivos digitais LRE sob código CFOP 1.101 Compra para industrialização ou produção rural -, pois, as aquisições destes insumos somente é permitido o cômputo de créditos presumidos; e em se tratando de crédito presumido, tampouco da direito a ressarcimento.

Da rubrica **Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Vendas** foram glosados os valores das despesas de transporte de produtos e mercadorias entre seus diversos estabelecimentos (matriz e filiais) - classificadas nos arquivos digitais LRE sob código CFOP 1.352 e 2.352 Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial -, pois não se referem a serviços utilizados como insumo e também não podem ser enquadradas nas Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda.

Da Manifestação de Inconformidade

A interessada, em contestação, inicialmente discorre sobre o conceito de insumo no âmbito da incidência não cumulativa da contribuição para concluir que “O conceito de insumo deve ser aquele que considera os bens, produtos e serviços aplicados para o desenvolvimento das atividades intrínsecas da empresa”. Cita a Solução de Divergência nº 15/2008 e a Solução de Consulta nº 16 de 27 de fevereiro de 2009.

Em relação às **Operações com Frete**, defende que, no seu caso, o frete realizado na transferência de uma unidade de produção à outra compõe a etapa de produção, sendo essencial para a complementação da atividade econômica da empresa. Neste sentido, não há como se restringir conceitos aplicados a determinadas operações para fins de tomada de créditos, eis que a apuração de créditos da contribuição deve ter como base os custos/despesas inerentes à atividade econômica empresarial ensejadora da receita tributável.

Quanto às **aquisições de produtos agropecuários**, a Recorrente alega que a Lei nº 10.925/2004 em seu artigo 8º prevê as possibilidades de apuração do crédito presumido. Aduz que o próprio fiscal admite que estão corretos, no entanto, diz que não pode reconhecer o direito ao ressarcimento pleiteado, sob o argumento de que “tratando-se de crédito presumido não se permite em hipótese alguma o seu ressarcimento, apenas o desconto da contribuição devida”. Conclui, então, que à ausência de dispositivo legal que fundamente a decisão do fiscal, não há óbices para o procedimento adotado.

Reclama, ainda, no caso em questão, o julgador dotado de todos os meios capazes de concluir pela existência ou não do direito creditório, deixou de proceder de tal forma. A decisão não foi motivada pelas razões de mérito e tampouco na busca da verdade material, a fim de motivar a sua decisão. Acrescenta que, então, o julgador que analisou o processo e os documentos deixou de agir com proporcionalidade, razoabilidade e motivação da sua decisão, posto que poderia ter adotado outro comportamento que economizaria, inclusive tempo processual para a lide em questão.

Ao final, em nome do princípio da Verdade Material, diz que é necessário que o julgador efetue a análise do processo administrativo levando-se em consideração os fatos mencionados pela Impugnante, bem como pela legislação aplicável ao caso, de forma específica com a situação da contribuinte e não de forma ampla e irrestrita, sob pena de realizar seu julgamento baseado em premissas não verdadeiras.

Ao final diz que pretende provar o alegado por meio de todos os meios de prova em direito admitidas, principalmente pelas provas documentais e de novos documentos que se fizerem necessários.

Em 20 de setembro de 2017, através do Acórdão nº **07-40.624**, a 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Florianópolis/SC, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

A empresa foi intimada do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, por via eletrônica, em 25 de setembro de 2017, às e-folhas 415.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 24 de outubro de 2017, e-folhas 419, de e-folhas 420 à 454.

Foi alegado:

- Do direito de crédito - PIS/COFINS - Princípio da não-cumulatividade;
- Do conceito de insumos;
- Das glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

Despesas de armazenagem e fretes na operação de vendas - despesas de transporte de produtos e mercadorias entre seus diversos estabelecimentos (matriz e filiais);

Do direito ao crédito presumido da agroindústria.

- Da Verdade Material;
- Das Provas.

- DOS PEDIDOS

Diante do exposto, requer seja recebido e conhecido o presente recurso, com o fim de reformar o acórdão ora combatido, reconhecendo-se a legitimidade dos créditos postulados em sua integralidade, em relação a PIS 2º trimestre do ano de 2009, de forma a ressarcir o saldo credor existente, devidamente atualizado pela SELIC. Em entendendo-se necessário, requer a realização de diligência fiscal no intuito de comprovar a real aplicação dos insumos em questão.

Sucessivamente, em caso do presente recurso voluntário não ser acolhido por Vossas Senhorias, o que se admite apenas para efeitos de argumentação, requer seja reconhecido o prequestionamento da matéria ventilada no presente recurso e os dispositivos legais e infra legais citados nas razões recursais, a fim de ser viabilizada a interposição de eventual Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, como determina o art. 67, § 5o, do Regimento Interno do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, por via eletrônica, em 25 de setembro de 2017, às e-folhas 415.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 24 de outubro de 2017, e-folhas 419.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- Do direito de crédito - PIS/COFINS - Princípio da não-cumulatividade;
- Do conceito de insumos;
- Das glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

Despesas de armazenagem e fretes na operação de vendas - despesas de transporte de produtos e mercadorias entre seus diversos estabelecimentos (matriz e filiais);

Do direito ao crédito presumido da agroindústria.

- Da Verdade Material;
- Das Provas.

Passa-se à análise.

A Recorrente é empresa devidamente constituída, tem como objeto social a importação, exportação, beneficiamento de arroz e subprodutos, comércio varejista e atacadista de produtos beneficiados e industrializados, entre outras atividades conforme consta na Cláusula 3ª de seu contrato social. Como tal, adquire matéria-prima e insumos para serem utilizados na fabricação de seu produto final.

O contribuinte supracitado apresentou diversos pedidos de ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, vinculados a receitas de mercado interno e de exportação, apurados no ano 2009. Também impetrou junto ao Poder Judiciário mandado de segurança autuado sob n.º 5000552-70.2011.404.7201/SC, no qual obteve provimento liminar para apreciação pela Administração Tributária de tais pedidos, posteriormente confirmada em sentença. Por economia processual, efetuou-se a análise conjunta de todos os pedidos de ressarcimento abrangidos.

Neste processo, formalizou-se a análise dos pedidos de ressarcimento de créditos acumulados ao final do 3.º trimestre de 2009 da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa vinculados às receitas de exportação no valor de R\$ 4.251,24 e às receitas de mercado interno sujeitas à alíquota zero no valor de R\$ 187.584,59, totalizando R\$ 191.835,83 (cento e noventa e um mil, oitocentos e trinta e cinco reais e oitenta e três centavos), formulados através dos PERDCOMPs 18683.92513.200110.1.1.08-2845 e 05407.16060.200110.1.1.10-5672, fls. 1 a 2, de 20/01/2010.

- Do direito ao crédito presumido da agroindústria.

A atividade principal do interessado é agroindustrial, atuando predominantemente na produção de arroz beneficiado das classificações NCM 1006.,10 a 1006.40.

Quanto às NCM 1006.20 e 1006.30, a Lei n.º 10.925/2004 reduziu a zero as alíquotas contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, veja-se:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

V - produtos classificados nos códigos 0713.33.19, 0713.33.29, 0713.33.99, 1006.20, 1006.30 e 1106.20 da T1P1;

A Recorrente adquire mercadorias de produtores rurais que exercem atividade agropecuária.

Portanto, **o produto adquirido é INSUMO e não bem para revenda** e deve ser tratado à luz do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, pois:

- A Recorrente URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA é pessoa jurídica que produz mercadoria de origem vegetal **NCM 1006.20 e 1006.30** (Artigo 8º caput);
- A Recorrente URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA é agroindústria que adquire **insumos** de pessoa física e **jurídica**. (Artigo 8º caput e §1º, inciso III).

A Lei 10.925/2004 em seu artigo 8º prevê as possibilidades de apuração do crédito presumido.

A Recorrente via Recurso Voluntário e Manifestação de Inconformidade aduz seu direito ao ressarcimento de créditos presumido **com base no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.**

Assim dispõe o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004:

Art. 8o As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2. 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, **8 a 12**, 15. 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03 03, 03 04, 03.05, 0504.00. 0701.90 00, 0702 00 00, 0706 10 00, 07.08. 0709.90. 07.10, 07.12. a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713 33.29 e 0713.33 99, 1701.11.00. 1701 99 00. 1702.90.00. 1801, 1803. 1804.00.00. 180500 00, 20.09. 210111.10 e 2209 00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso ii do caput do art 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002. e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.** (Redação dada pela Lei nº 11 051, de 2004)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

(...)

III - **pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária** e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

O artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 criou para certas pessoas jurídicas (agroindustrial - NCM 1006) créditos “fictícios” ou “presumidos” sobre as aquisições feitas de pessoas físicas de bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **e com destinação única, qual seja, a dedução do valor das contribuições devidas.**

Como **as alíquotas** da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na receita bruta de venda no mercado interno foram reduzidas a zero, o Recorrente pleiteia o ressarcimento do saldo dos créditos “fictícios” ou “presumidos” previstos no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

O Despacho Decisório, referendado pelo Acórdão de Manifestação de Inconformidade, restringiu as possibilidades de utilização do saldo credor das contribuições em referência, ao firmar entendimento de que o crédito presumido não poderia ser objeto de compensação ou ressarcimento.

Adequado o posicionamento dessas instâncias.

A Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, que só viria a ser revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, assim dispunha à época do pedido de ressarcimento de crédito da PIS/PASEP referente ao 2º trimestre de 2009:

Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I - destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

(...)

d) nos **capítulos 8 a 12**, 15 e 16;

(...)

Art. 7º Somente gera direito ao desconto de créditos presumidos na forma do art. 5º os produtos agropecuários:

I - adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País com o benefício da suspensão da exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º;

II - adquiridos de pessoa física residente no País; ou

III - recebidos de cooperado, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no País.

DO CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO

Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

(...)

§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

(...)

II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.

(Grifo e negrito nossos)

Nesse sentido, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005 conferiu a seguinte exegese:

Dispõe sobre o crédito presumido de que trata a Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, e sobre o crédito relativo à aquisição de embalagens, de que trata a Lei nº 10.833, de 2003, art. 51, §§ 3º e 4º.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 3º e art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 6º, § 2º, e art. 51, §§ 3º e 4º, Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, arts. 8º e 15, e da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, art. 16, e o que consta do processo nº 10168.004233/2005-45, declara:

Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

Art. 3º O valor do crédito relativo à aquisição de embalagens, previsto na Lei nº 10.833, de 2003, art. 51, §§ 3º e 4º, não pode ser objeto de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

(Grifo e negrito nossos)

O contraponto feito pelo Recurso Voluntário, às folhas 26, é o seguinte:

A possibilidade de ressarcimento em dinheiro ou de compensação com outros tributos e contribuições administrados pela RFB, só veio com o art. 16 da Lei nº 11.116/05, que de uma forma genérica, fez referência apenas aos créditos apurados com base no art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Destaca-se que em momento algum da Lei nº 11.116/05, existe algum tipo de vedação ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei 10.925/04.

Não procede. Como assinalado pelo próprio Recorrente, a redação do artigo 16 da Lei nº 11.116/05 dispõe sobre a questão de uma forma genérica, enquanto que a Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006 e **mais especificamente o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005** faz referência expressa ao artigo 8º da Lei 10.925/2004 **vedando a compensação ou o ressarcimento.**

O próprio artigo 8º da Lei nº 10.925/04 **apenas prevê** a possibilidade da **dedução do crédito presumido**. Ao silenciar quanto à compensação e ao RESSARCIMENTO, **veda implicitamente** esses procedimentos. Por ser matéria específica, não foi alterada pelo artigo 16 da Lei nº 11.116/05.

Lembrar que tanto o Despacho Decisório quanto o Acórdão de Manifestação de Inconformidade são posteriores à publicação da Lei 11.116/05 e endossam esse mesmo entendimento.

Não é por outro motivo que o inciso III, do artigo 9º da Lei 10.925/04 determinou a suspensão de vendas de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa, justamente porque o legislador **não quis permitir a compensação ou o ressarcimento.**

Esta questão já foi objeto de diversas discussões e atualmente encontra-se pacificada na Câmara Superior de Recursos Fiscais, merecendo destaque o Acórdão 9303008.050, proferido na sessão de 20 de fevereiro de 2019, segundo o qual o crédito presumido da agroindústria somente pode ser utilizado para deduzir as contribuições do PIS e da COFINS, restando vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Érika Costa Camargos Autran, restando produzida a seguinte ementa abaixo transcrita.

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2004

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL OU RESSARCIMENTO EM ESPÉCIE. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido da agroindústria previsto no art. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004 não se confunde com o crédito previsto no art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, ficando restrito o seu aproveitamento à compensação mediante abatimento das próprias contribuições para o PIS e a COFINS.”

Portanto, o pleito não deve ser atendido.

- Despesas de armazenagem e fretes na operação de vendas - despesas de transporte de produtos e mercadorias entre seus diversos estabelecimentos (matriz e filiais).

O interessado computou créditos sobre despesas de transporte de produtos e mercadorias entre seus diversos estabelecimentos (matriz e filiais), classificadas nos arquivos digitais LRE sob código CFOP 1.352 e 2.352 Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial.

No tópico anterior se definiu que o arroz será tratado como **insumo**.

Contudo, no Despacho Decisório e no Acórdão de Manifestação de Inconformidade é notório que também está se lidando com PRODUTOS ACABADOS.

Na descrição do RELATÓRIO do Despacho Decisório, e-folhas 337 e 338:

Estas despesas também não podem ser enquadradas nas Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda às quais permitiu-se o creditamento pelo art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, pela simples razão de não representarem o transporte entre o produtor e o adquirente de produtos vendidos (a entrega do produto vendido), mas sim a transferência de arroz entre seus estabelecimentos, como demonstram os campos remetente/embarcador e destinatário dos conhecimentos de transporte rodoviário e aquaviário amostrados.

Portanto, estão contempladas ambas as situações.

- Frete sobre INSUMOS entre estabelecimentos.

O dispositivo legal que rega a matéria nas leis de regência das contribuições (art. 3º das Leis nº 10.637/2003 e nº 10.833/2003) contempla as operações de venda e as aquisições de insumos.

Todavia, ainda que a legislação da modalidade não-cumulativa das contribuições sociais não tenha previsto a possibilidade de desconto de créditos sobre os serviços de frete decorrentes da movimentação de insumos, tal menção nem se faz necessária.

Isso porque, o regime não-cumulativo das contribuições está sensivelmente ligado à dualidade custo-receita; não há a menor dúvida que o frete suportado pelo adquirente na compra de insumos deve ser integrado ao custo de aquisição desses últimos.

Vejamos o Pronunciamento Técnico CPC 16, aprovado pelo CFC pela NBC TG 16:

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Além disso, é possível inferir que tenha havido silêncio eloquente pelas normas que regulam as contribuições, ao não vetar expressamente essa possibilidade, vis a vis ser absolutamente claro que, como regra, os gastos na movimentação de insumos até o seu efetivo consumo serem integrantes do saldo do estoque.

Dessa forma, as despesas incorridas na movimentação de matéria-prima e outros insumos até sua utilização, por compor o valor do seu estoque, implica no direito ao crédito das contribuições. Nesse sentido, a glosa deve ser afastada.

- Frete sobre PRODUTOS ACABADOS entre estabelecimentos.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se sobre o tema, firmando entendimento no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa por se constituir como parte da "operação de venda". Nesse sentido, é o Acórdão n.º 9303008.099, de relatoria da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, cujos fundamentos passam a integrar o presente voto como razões de decidir, com fulcro no art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/1999, *in verbis*:

Quanto à primeira discussão, vê-se que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições. Frise-se a ementa do acórdão 9303005.156:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação ” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

Nesse íterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303005.155, 9303005.154, 9303005.153, 9303005.152, 9303005.151, 9303005.150, 9303005.116, 9303006.136, 9303006.135, 9303006.134, 9303006.133, 9303006.132, 9303006.131, 9303006.130, 9303006.128, 9303006.127, 9303006.126, 9303006.125, 9303006.124, 9303006.122, 9303006.121, 9303006.120, 9303006.119, 9303006.118, 9303006.117, 9303006.116, 9303006.115, 9303006.114, 9303006.113, 9303006.112, 9303006.111, 9303005.135, 9303005.134, 9303005.133, 9303005.132, 9303005.131, 9303005.129, 9303005.128, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.120, 9303005.119, 9303005.118, 9303005.117, 9303006.110, 9303004.311, etc.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03 - pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

- Taxa Selic.

Sobre a demanda por ressarcir o saldo credor existente, devidamente atualizado pela SELIC, cabe destacar que é incabível, por expressa disposição legal: art. 13 da Lei nº 10.833/2003.

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e dou provimento parcial ao recurso do contribuinte para reverter a glosa referente às despesas de fretes de produtos acabados e de produtos em elaboração.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

