



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

Processo n° 12585.720411/2011-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-005.594 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2018
Matéria COFINS EXPORTAÇÃO
Recorrente LOUIS DREYFUS COMMODITIES AGROINDUSTRIAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei n.º 10.625/2004.

DEVOLUÇÃO DE VENDAS. BENS NÃO TRIBUTADOS.

Somente podem originar crédito de devolução de vendas aqueles bens cuja receita de venda tenha sido tributada e tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas dos créditos relativos aos fretes pagos na aquisição de insumos. Vencida a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula que negava provimento integral ao recurso.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Renato Vieira de Avila (suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos. Ausente justificadamente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, sendo substituída pelo Conselheiro Renato Vieira de Avila (suplente convocado). O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro declarou-se suspeito, sendo substituído pelo Conselheiro Rodolfo Tsuboi (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de COFINS relacionado às receitas de exportação, apurado no 3º trimestre de 2010, ao qual foram vinculadas declarações de compensação. O crédito pleiteado foi parcialmente reconhecido por meio do despacho decisório das e-fls. 285/304, assim sintetizado:

"COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA VINCULADA A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. PERÍODO DE APURAÇÃO 3º TRIMESTRE DE 2010. O contribuinte que apurar crédito da COFINS na forma da Lei 10.833/03 e não puder utilizá-lo na dedução de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB e, na impossibilidade de utilizar esse crédito na forma acima citada, poderá solicitar, ao final do trimestre-calendário, o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria, principalmente quanto aos créditos que somente podem ser utilizados para a dedução da contribuição devida e aos créditos passíveis de ressarcimento ou contribuição. DEVOLUÇÕES DE VENDAS. Impossibilidade da aplicação de rateio proporcional nesta rubrica. FRETES SOBRE COMPRAS. Consoante o art. 289, § 1º, do RIR/1999, os fretes sobre compras das mercadorias adquiridas integra o custo de aquisição desses bens. PEDIDO DE RESSARCIMENTO DEFERIDO PARCIALMENTE. DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO HOMOLOGADAS ATÉ O LIMITE DO CRÉDITO RECONHECIDO." (e-fl. 285)

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente pelo Acórdão 16-69.887 da 6ª Turma da DRJ/SPO, ementado nos seguintes termos:

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010
REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETE NA COMPRA DE BENS
A natureza do crédito relativo ao frete pago segue a natureza do crédito proveniente da aquisição do bem transportado.
CRÉDITO. DEVOLUÇÃO DE VENDAS.
Somente bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior podem originar crédito.
Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido" (e-fl. 355)*

Intimada desta decisão em 03/11/2015 (e-fl. 366), foi apresentado Recurso Voluntário em 03/12/2015 (e-fls. 367/381) alegando, em síntese:

(i) o direito da empresa ao reconhecimento do crédito integral das despesas de frete na aquisição de insumos, e não o cálculo proporcional feito pela fiscalização, por não estar abrangida na previsão legal do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Evidencia que o frete contratado é um negócio jurídico autônomo sujeito à incidência do PIS e da COFINS diferentemente dos bens transportados. Com isso, o fato do valor do frete fazer parte do custo de aquisição da mercadoria não implica na aplicação das mesmas regras de apropriação de créditos dessa mercadoria;

(ii) na devolução de vendas, inclusive do exterior, vez que essas devoluções afetam seu faturamento mensal.

Após a juntada de decisão judicial para o julgamento do presente feito em 60 (sessenta) dias (e-fls. 397/402), o processo foi distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne.

O Recurso voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido. Adentra-se, a seguir, em cada um dos argumentos aventados na peça recursal.

I. DAS DESPESAS DE FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS

Como relatado, entendeu a fiscalização que deveria ser autorizado o crédito sobre os fretes na aquisição de insumo, por integrarem o custo de produção. Contudo, uma vez que o valor do frete compõe o preço do insumo adquirido, sujeito ao crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, a mesma restrição de crédito deveria ser aplicado para o creditamento do frete. Nos termos do Despacho Decisório:

"51. Constatamos que, além dos fretes sobre vendas o contribuinte creditou-se sobre fretes sobre compras de insumos.

52. A Lei nº 10.637/2002, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, já estabelecia, por meio de seu art. 3º, os valores que poderiam integrar a base de cálculo do crédito passível de utilização pelo contribuinte da contribuição, dentre os quais o valor dos serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços. As disposições de tal artigo foram parcialmente modificadas pelo artigo 37 da Lei nº 10.865/2004, contudo, não houve qualquer modificação 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 serviços utilizados como insumo.

53. Com o advento da Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Cofins, passou a ser admitido também o aproveitamento de crédito sobre os valores dos gastos efetuados com a armazenagem de mercadoria e frete na

operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece o inciso IX do art. 3º desta lei.

54. O art. 15 da citada Lei nº 10.833/2003, tratou de estender o comando previsto no inciso IX às pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004 (a teor do art. 93, I da mesma lei).

55. Frete sobre compras de insumos. Pois bem, infere-se que a legislação permite o creditamento de valores relativos a despesas com serviços de frete, desde que tomados de pessoas jurídicas domiciliada no País, nas seguintes hipóteses: (1ª) no caso de se entender o serviço de frete como utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinados à venda (inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2002 e inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003) e (2ª) no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor (inciso IX do artigo 3º c/c com artigo 15 da Lei nº 10.833/2003).

56. Observe-se que há a hipótese de creditamento de custos com serviços de frete possível, além das hipóteses expressamente previstas na legislação acima colocadas. Esta se verifica quando o custo deste serviço, suportado pelo adquirente, é aplicado na aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, quando o valor do serviço de frete passa a integrar o valor de aquisição de tal bem.

57. Embora somente haja previsão expressa para o crédito relativo a “frete na operação de venda”, quando o ônus for suportado pelo vendedor, há que se observar que, na compra de bens, o frete, quando pago pelo adquirente, consoante a boa técnica contábil, integra o custo de aquisição desses bens, o que está consagrado no art. 289, § 1º, do RIR/1999 (“o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte”). Assim, poderá o valor do frete compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS e da Cofins não-cumulativos, uma vez que o frete integra o custo de aquisição das mercadorias.

58. Integrando os fretes sobre compras o custo de aquisição dos insumos, o crédito calculado deve ser dividido em dois tipos: insumos com direito a crédito integral e com direito a crédito presumido. Sobre os fretes de compras de insumos com direito a crédito presumido deve ser aplicada a alíquota reduzida do crédito presumido (0,5775% e 2,66%) e seus valores devem compor a base de cálculo dos insumos com direito a crédito presumido. Desta forma, excluimos esses valores da base de cálculo do crédito integral e os transportamos para a base do crédito presumido.” (e-fls. 299/300 - grifei)

Diferentemente de outros casos já enfrentados por esta turma¹, observa-se que a fiscalização reconheceu a possibilidade do crédito do frete na aquisição de insumos, com fulcro na previsão do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, por se enquadrar no conceito de insumo. Foi reconhecido, portanto, que seriam serviços utilizados como insumos, como considerado pela empresa, conforme indicado em sua DACON (agosto/2010, e-fl. 21).

¹ À título de exemplo: “PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais. Diante do modelo prescrito pelas retrocitadas leis - dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo, vê-se que o legislador optou por um regime de não-cumulatividade parcial, onde o termo “insumo”, como é e sempre foi historicamente empregado, nunca se apresentou de forma isolada, mas sempre associado à prestação de serviços ou como fator de produção na elaboração de produtos destinados à venda, e, neste caso, portanto, vinculado ao processo de industrialização.” (Processo 10675.002237/2004-88. Sessão 15/03/2016. Relator: Conselheiro Waldir Navarro Bezerra. Acórdão nº 3402-002.965 - grifei)

Entretanto, especificamente para os fretes pagos para a aquisição de insumos sujeitos à apuração pela sistemática do crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, a fiscalização entendeu pela necessidade de se aplicar a alíquota reduzida, excluindo os valores da base de cálculo do crédito integral.

Contudo, ao contrário do que pretende a fiscalização, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) deve ser concedido de forma integral, na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, vez que esse serviço não consta da previsão do crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. O cálculo diferenciado do crédito previsto na referida lei se refere, **APENAS**, aos bens, aos produtos especificados no referido dispositivo legal provenientes de pessoas que se dedicam à atividade agropecuária, e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso do frete. Vejamos os termos do dispositivo legal na redação vigente à época dos fatos geradores objeto do pedido de ressarcimento:

*"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, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 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.***

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:
I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

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

§ 2o O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1o deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4o do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3o O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1o deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (grifei)

A leitura do dispositivo denota que o referido crédito presumido é aplicado na aquisição de bens/produtos de pessoas físicas e jurídicas que se dedicam à atividade agropecuária, identificadas no *caput* e no §1º da Lei. O montante do crédito é calculado "sobre o valor dos bens" e não sobre o seu custo de aquisição, dentro do qual se incluiria o frete como mencionado pela fiscalização.

Ora, no presente caso, a empresa arcou com serviços de frete, contratados de outras pessoas jurídicas, para a aquisição dos insumos, tratando-se de um serviço utilizado como insumo em sua produção devendo, por conseguinte, ser-lhe garantido o crédito integral de COFINS com fulcro no art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003, independentemente da proveniência desses insumos (pessoas que se dedicam à atividade agropecuária). Isso porque não se pode confundir as despesas incorridas com o frete (serviço utilizado como insumo) com o próprio bem que é transportado².

Como evidenciado pela fiscalização no Despacho Decisório, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (frete na aquisição de insumos, tributado e assumido pelo adquirente). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de concessão do crédito integral em razão do bem transportado ser sujeito ao crédito presumido, restrição esta não trazida na Lei, como visto.

Nesse sentido, afastada a premissa adotada pela fiscalização e sendo esta a única matéria aventada no Recurso Voluntário, deve ser dado provimento ao recurso para ser restabelecido o crédito integral sobre os fretes pagos para a aquisição de insumos.

II - DAS DEVOLUÇÕES DE VENDAS

A glosa dos créditos neste ponto decorre do fato das devoluções de vendas terem ocorrido quanto às exportações realizadas pela empresa, que são operações imunes ao PIS e a COFINS. A fiscalização se respaldou no dispositivo do art. 3º, VIII, das Leis n.º 10.833/2003 e 10.637/2002, como se depreende do trecho do Despacho Decisório:

"64. A apropriação de créditos sobre devoluções de vendas somente ocorre quanto este tipo de operação é tributável, ou seja, quando as vendas são realizadas no mercado interno. Verificamos que o contribuinte distribuiu tais valores entre as colunas de rateio dos mercados interno e externo, incorretamente.

65. Para verificarmos a correção dos valores, somamos somente as devoluções de vendas tributadas no mercado interno, segregando dos arquivos magnéticos somente os CFOP 1201, 2201, 1202 e 2202 referentes às devoluções de vendas ensejadoras de apuração créditos. "Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

² A necessidade de se segregar o valor do frete (serviço utilizado como insumo) do bem que é transportado é bem elucidada pelo I. Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan em seu voto no julgamento do Acórdão n.º 3403-001-938 quanto às aquisições de insumos não tributados, no qual indica: "*A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins): (...) Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo). Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado "contaminaria" também os serviços a ele associados. Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto" (Processo n.º 10950.003052/2006-56. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403-001.938. Maioria - grifei)*

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;"
66. *Para que o contribuinte possa se creditar desta devolução, os seguintes requisitos devem ser atendidos: a) que seja uma devolução de venda; b) que a venda tenha integrado o faturamento do mês ou do mês anterior, tendo sido tributada conforme disposto na Lei respectiva contribuição.*
67. *Como decorrência, esse crédito deve ser tratado a parte já que deve existir uma relação direta entre a contribuição devida em razão da venda e a possibilidade de creditamento em mesmo montante e tipo de crédito no caso de eventual devolução desta venda. Não há, portanto, que se falar em rateio proporcional nesta rubrica.*
68. *As devoluções incorridas no período sob análise foram no montante de R\$ 9.579.769,83." (e-fl. 301)*

Em sua defesa, a Recorrente insiste na validade do crédito pois os valores devolvidos do exterior afetam o seu faturamento. em suas palavras:

*"As devoluções de vendas deveriam ser apenas contas redutoras. A partir do momento em que o legislador facultou ao contribuinte o direito ao creditamento das devoluções de vendas, **não há falar em distinção entre devoluções de vendas realizadas no mercado interno e no externo.** Além disso, não é justo que haja o rateio quando da entrada das receitas e seja vedado o rateio quando das devoluções de vendas, que acabam por afetar, diretamente, o faturamento mensal da Recorrente." (e-fl. 380 - grifei)*

Contudo, ao contrário do que aduz a Recorrente, o inciso VIII do art. 3º das Leis n.º 10.833/2003 e 10.637/2002, no qual se baseou a fiscalização, exige a tributação da receita da venda para que sua devolução seja admitida como crédito:

*"Art. 3º (...) VIII - bens recebidos em devolução **cuja receita de venda tenha integrado faturamento** do mês ou de mês anterior, **e tributada** conforme o disposto nesta Lei;" (grifei)*

Uma vez que as operações de exportação não são tributadas, não há que se falar em crédito quando do recebimento de bens em devolução do exterior. Há, portanto, ao contrário do que aduz a Recorrente, uma distinção entre as devoluções de vendas realizadas no mercado interno que são tributadas daquelas realizadas no mercado externo, cuja saída foi desonerada.

Nesse sentido que não merece reparo a r. decisão recorrida neste ponto.

III - DISPOSITIVO

Diante todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para ser restabelecido o crédito integral sobre os fretes pagos para a aquisição de insumos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne.