



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

Processo n° 12965.000012/2007-08
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.931 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2018
Matéria Ressarcimento - Cofins
Recorrente BOURBON SPECIALTY COFFEES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EXTEMPORÂNEO.
APROVEITAMENTO.

Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrada a não apropriação em períodos anteriores, o crédito apurado em face da não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes.

GASTOS COM FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO.

É cabível a apropriação de crédito das contribuições não cumulativas sobre os fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo desse serviço, suportado pela adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou destinado, mas somente quando não há restrição ao aproveitamento do crédito da contribuição na aquisição do bem transportado.

A pessoa jurídica pode descontar créditos calculados em relação a bens ou a serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Não se vislumbra a hipótese de o frete anterior ao processo produtivo ser considerado como um "serviço utilizado como insumo" na "produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

O creditamento relativo ao custo do frete na aquisição de bens utilizados como insumo ou destinados a revenda não está expressamente previsto na lei, sendo possível somente em decorrência de uma interpretação quanto ao valor da base de cálculo do crédito relativamente ao referido bem, no qual se incluiria o valor das referidas despesas de transporte, de forma que só há o direito ao creditamento relativo ao valor do frete quando também há esse direito para o bem transportado.

Como as aquisições de bens de pessoas físicas não geram direito ao crédito da Cofins em face da restrição disposta no art. 3º, §3º, inciso I da Lei nº 10.833/2003, também não há possibilidade de aproveitamento relativo ao valor do frete nesta aquisição.

Recurso Voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito creditório de Cofins relativamente às despesas de frete objeto dos Conhecimentos de Carga (CRTC) nºs 7764, 7790, 7867 e 7909, determinando à Unidade de Origem que proceda à compensação no montante correspondente. Vencido o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que negava provimento ao Recurso. Pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao Recurso quanto às despesas de frete nas aquisições de bens de pessoas físicas. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto, que davam provimento nessa parte.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de **recurso voluntário** contra decisão da **Delegacia de Julgamento em Juiz de Fora**, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, cuja ementa segue abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006

CRÉDITO. COFINS.

No pedido de ressarcimento só pode ser incluído as aquisições e demais insumos relativos ao próprio trimestre.

Constatado que a aquisição refere-se a insumos como definido na legislação de regência, o crédito a ela relativo, há que ser reconhecido.

Só gera crédito, o frete pago em relação a operação de venda.

Solicitação Deferida em Parte

A contribuinte transmitiu Pedido de Ressarcimento de crédito de Cofins não cumulativa, no valor de R\$ 179.643,64, sobre receitas de exportação, relativo ao 4º trimestre de 2006. Posteriormente transmitiu outras DCOMPs visando compensar os débitos nelas declarados, com o crédito acima citado. Essas declarações foram selecionadas para tratamento manual por meio do presente processo.

A DRF-Poços de Caldas/MG emitiu Despacho Decisório nº 443/2008, mediante o qual reconheceu o direito creditório no valor de R\$ 161.830,73 e homologou parcialmente as compensações pleiteadas, nesses termos:

(...)

18. Desta forma intimamos o contribuinte (intimação 198/2008) a apresentar cópia das notas de compras de bens utilizados como insumos nos meses de out, nov e dez/2006 bem como a confirmação de pagamento de NF acima de R\$ 1.000,00.

19. Da análise da documentação apresentada pela contribuinte, conforme planilhas de folhas 712 a 729, constatamos notas fiscais de períodos de apuração ago/2006 e set/2006, e notas fiscais, constantes das planilhas de excel apresentadas pelo contribuinte, cuja cópia não foi apresentada em atendimento à intimação 198/2008, e notas fiscais de produtos não insumo do bem de venda (café).

20. Com base nas planilhas de excel apresentadas pelo contribuinte, foi elaborada uma nova planilha, pelo Fisco (fls 712 a 729), onde foi acrescida uma coluna a estas planilhas (última coluna de cada planilha) discriminando, nota fiscal por nota fiscal, o valor aproveitado destas como base de cálculo para apuração dos créditos de COFINS, bem como aquelas em que não houve aproveitamento de crédito pelos motivos descritos no item acima.

21. Nestas verificações constatamos que todas as aquisições e seus respectivos pagamentos foram comprovados pelo contribuinte.

CONCLUSÃO

22. Da análise feita conforme acima, proponho o reconhecimento do seguinte valor, indicado na tabela 01 abaixo, para créditos de COFINS não cumulativo exportação, para o 4º trim/2006 passível de ressarcimento e a homologação da declaração de compensação, até o limite deste crédito, conforme tabela 02 abaixo:

TABELA 01

Pedido de Ressarcimento	TRIMESTRE	Crédito de COFINS não cumulativo - exportação passível de ressarcimento / compensação solicitado	Crédito de COFINS não cumulativo - exportação passível de ressarcimento / compensação reconhecido
41279.32130	4º TRIM / 2006	R\$ 179.643,64	R\$ 161.830,73

TABELA 02

Declaração de compensação	Crédito de COFINS não cumulativo - exportação	Decisão
15131.79527.271106	4º TRIM / 2006	Homologação total
14205.55905.131206	4º TRIM / 2006	Homologação total
41200.34748.300107	4º TRIM / 2006	Homologação Parcial
28807.37338.140207	4º TRIM / 2006	Não homologação

(...)

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, conforme consta na decisão recorrida:

- a) as notas fiscais de agosto e setembro de 2006 que foram glosadas, deram entrada e foram registradas em outubro de 2006;*
- b) a nota fiscal nº 3.455, refere-se a compra de "caixas café premiado spress 250g mais "hot dourado", que abrigam o café pronto para a revenda, portanto geram crédito;*
- c) a nota fiscal 11.621, foi glosada por falta de confirmação de pagamento. Porém tal pagamento consta da contabilidade da empresa;*
- d) as notas fiscais que, segundo o fisco não foram apresentadas, são as de nº 27015, 2414, 2413, 2412, 2411, 2407, 7867, 7909, 19806, 10395, 10402, 10403, 10404, 10405, 10415, 19823, 19822, 19821, 7955 e 10451, que referem-se ao transporte de bens para serem utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados a venda, e encontram-se em anexo;*
- e) os conhecimentos de transportes de nº 2407, 2411, 2412, 2413 e 2414, da Empresa de Transportes Ramos, tratam-se de frete de café pagos na condição de consignatária da mercadoria;*

A Delegacia de Julgamento, após a diligência solicitada, acatou parcialmente os argumentos da manifestante, sob os seguintes fundamentos:

- O pedido de ressarcimento do crédito deve se restringir ao trimestre, não podendo nele serem incluídas aquisições de outros períodos. Assim, o crédito relativo às notas fiscais relacionadas na planilha de fl. 875, que foram emitidas nos meses de agosto e setembro de 2006 e deram entrada na empresa no mês de setembro/2006, não pode ser reconhecido à manifestante.

- A empresa faz jus ao crédito relativo à nota fiscal nº 3455, visto que refere-se a compra de "caixas café premiado spress 250g mais "hot dourado"; que abrigam o café pronto para a revenda, que se constituem em material de embalagem, portanto, devem ser considerados como insumos.

- Em função da informação da autoridade administrativa na diligência, o crédito referente à nota fiscal de nº 11.621, também deve ser reconhecido.

- Com relação aos conhecimentos de transporte juntados, que foram glosados por não terem sido apresentados quando solicitados, a contribuinte não faz jus ao crédito, pois, ou eles se encontram relacionados na planilha fl. 875, ou são relativos a frete em operação de compra, o que não é contemplado pelo inciso IX do caput do artigo 3º da Lei 10.833/2003.

A contribuinte foi regularmente notificada da decisão de primeira instância por via postal em 03/07/2009.

Em 22/07/2009, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), alegando, em síntese:

1. Sobre as notas fiscais do período de apuração de agosto e setembro de 2006

- O art. 21 da Instrução Normativa 600/2005 não veda o aproveitamento em trimestre posterior de crédito apurado em período anterior. Muito antes pelo contrário, o que a Instrução veda é a realização da compensação antes do encerramento do trimestre-calendário a que se refere o crédito (6º). No presente caso, os meses (agosto e setembro) em que foram emitidas as notas fiscais cujos valores foram glosados são imediatamente anterior (e não posterior) ao trimestre-calendário a que o crédito se refere, pelo que não há óbice ao aproveitamento desses valores.

- E mesmo que assim não fosse, as notas fiscais que o Fisco alega ser de período de apuração de agosto e setembro de 2006 foram registradas no mês de outubro, dentro, portanto, do período em que se deu o crédito pleiteado. Nesse contexto, ressalte-se que o parâmetro a ser usado para dirimir eventual dúvida em relação à possibilidade de aproveitamento de crédito em mês subsequente deve ser a lei, e esta é clara: "Art. 3º (...) § 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes." (Leis 10.637/02 e 10.833/03)

- Com efeito, instrução normativa, cuja função é orientar a aplicação de determinada lei, não pode inovar para restringir o que a lei não restringe, mormente para suprimir direito, sob pena de incorrer em ilegalidade e ter prejudicada sua eficácia.

2. Dos créditos referentes a transporte em operação de compra

- Os fretes de compras compõem o "custo de aquisição". Por essa razão, é suscetível de gerar o crédito, não pelo inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, mas pelo inciso II desse mesmo artigo.

- Com efeito, de acordo com o art. 289 e 290 do RIR/99, compõe o custo de aquisição de mercadorias, bem como o custo de produção, (i) o custo das matérias-primas; (ii) o custo do transporte e do seguro até o estabelecimento do contribuinte; (iii) os tributos devidos na aquisição ou importação quando não recuperáveis e (iv) quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção.

- Portanto, os gastos com fretes na aquisição compõem o preço de aquisição e podem, nos termos do inciso II do art. 30 das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, gerar créditos de PIS e de COFINS não cumulativos. A própria Receita Federal do Brasil compartilha desse entendimento, conforme manifestado em inúmeras soluções de consulta.

Mediante a Resolução nº 3402-000.857– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 15 de dezembro de 2016, este Colegiado resolveu converteu o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

(...)

1. Sobre as notas fiscais do período de apuração de agosto e setembro de 2006

Consta nos autos que foram glosados, por se referirem ao período de apuração de agosto e setembro de 2006, os créditos relativos as seguintes notas fiscais:

(...)

Não obstante a legitimidade do entendimento da autoridade fiscal e do julgador de primeira instância de vedar o aproveitamento de créditos extemporâneos na forma pleiteada pela contribuinte em face do disposto em Instrução Normativa da Receita Federal, há precedentes neste CARF (Acordãos nºs 3401-001.577, 3402-002.603 e 3403-002.717) no sentido de que algumas formalidades exigidas para o pedido de ressarcimento desse crédito podem ser relevadas quando seja cabalmente demonstrada a ausência de seu aproveitamento em outros períodos.

Embora seja incumbência da própria contribuinte comprovar o direito creditório alegado, no caso, também que não há o duplo aproveitamento dos créditos extemporâneos, há que se ponderar que a fiscalização também não direcionou a fiscalização nesse sentido em face da restrição disposta em Instrução Normativa. Assim, entendo que trará maior equilíbrio entre as partes sob litígio a conversão do julgamento em diligência para que seja

oferecida oportunidade à recorrente para comprovar perante a fiscalização que as notas fiscais glosadas, relativas ao período de agosto e setembro de 2006, não foram objeto de creditamento no 3º trimestre de 2006.

2. Dos créditos referentes a transporte em operação de compra

Também em relação ao transporte, há também entendimento neste CARF no sentido de se admitir a tomada de créditos sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda. Assim, resguardando eventual julgamento futuro deste Colegiado nesse sentido, há de ser aproveitada a oportunidade da diligência para tal averiguação pela fiscalização.

*Assim, pelo exposto, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, voto no sentido de **converter o julgamento em diligência** para solicitar a DRFPoços de Caldas/MG que:*

a) Intime a recorrente a apresentar os documentos fiscais, declarações, demonstrativos e lançamentos contábeis correspondentes que comprovem que não houve o creditamento no 3º trimestre de 2006 relativo às notas fiscais do período de apuração de agosto e setembro de 2006 glosadas pela fiscalização, bem como que, relevando a questão da extemporaneidade, tais aquisições dariam direito ao crédito da contribuição;

b) Na ocasião, ofereça oportunidade à recorrente para comprovar que as despesas de transporte glosadas se enquadrariam como fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pela adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda.

c) Analise a documentação acostada pela recorrente e emita parecer conclusivo sobre a sua potencialidade para comprovar as hipóteses descritas nos itens a) e b) acima.

d) Cientifique a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

(...)

Mediante o TERMO FINAL DE DILIGÊNCIA SAORT Nº 115/2017, a fiscalização prestou as suas informações, concluindo que "os documentos relacionados na planilha de fl. 910 são extemporâneos ao 4º trimestre de 2006 e **não deve ser reconhecido o crédito** a eles correspondente".

Salientou também a fiscalização na diligência que "A empresa apresentou destaque nos extratos do Livro Registro de Entradas para os CTRCs 10395, 10402, 10403, 10404, 10405, 10415 e 10451 da empresa "Antonio Renato Carvalho ME", CNPJ 21.782.545/0001-77 (fl. 1.124), entretanto esses conhecimentos não foram apontados na planilha de glosa de créditos (fl. 910)".

Em sua manifestação, sustentou a recorrente, em síntese, que: i) o Dacon juntado comprova que as notas fiscais extemporâneas não compuseram a apuração dos créditos de períodos anteriores ao 4º trimestre de 2006; ii) em nome da verdade material, o que se deve perquirir no caso é a existência/regularidade do crédito, o que não foi questionado pelo Fisco.

É o relatório.**Voto**

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos também aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Ao que parece, em face da redação da Resolução que permitia a dubiedade interpretativa em virtude dos dois significados do verbo "relevar"¹ (1 – dar relevo a; tornar saliente; fazer sobressair; 2 – dar alívio a; atenuar, consolar), houve a interpretação pela Unidade preparadora no sentido não desejado pelo Colegiado, de forma que a diligência foi direcionada no sentido de dar ênfase a extemporaneidade e não analisar o mérito o direito creditório, quando o que se desejava era que se analisasse o mérito independentemente da extemporaneidade.

Não obstante isso, os elementos que já constam nos autos possibilitam a análise do recurso voluntário neste momento.

Após o julgamento de primeira instância, remanesceram ainda as glosas relativas aos créditos das notas fiscais abaixo, por se tratarem de créditos extemporâneos:

¹ <https://ciberduvidas.iscte-iul.pt/consultorio/perguntas/o-verbo-relevar-e-a-forma-irrelevantar/16689> - Acesso em 11/01/2018

O verbo «relevar» tem, dentre outras, as seguintes acepções, de acordo com o Houaiss: 1 – dar relevo a; tornar saliente; fazer sobressair; 2 – dar alívio a; atenuar, consolar. Insta assinalar que todos os demais léxicos contêm os sentidos em referência. Depreende-se que as acepções são antitéticas, e, dependendo da frase em que o verbo estiver inserido, decerto causará perplexidade em leitores, interlocutores etc., dificultando-lhes a escorreita, ou, na melhor das hipóteses, imediata inteligência. A título de exemplo, na frase «você deveria relevar as atitudes impensadas de fulano», o sentido tanto pode ser de «dar importância» como o de «não dar importância». Por outro lado, o adjetivo «relevante» significa «importante», não encerrando a antítese apontada, sendo seu antônimo o verbete «irrelevante».

(...)

Luiz Fernando Stamile Racco Brasil

Concordamos com todas as observações feitas ao uso do verbo relevar. O verbo latino 'relevare' significa: «erguer; aliviar a fome ou a sede; repousar; recrear; dissipar os cuidados ou os receios». Como vemos, possui diversos significados. «Dissipar» é o caminho para o actual significado de: «tornar irrelevante». Consideramos igualmente que a frase «Você deveria relevar as atitudes impensadas de fulano» é ambígua. Devemos, portanto, evitar esta frase e substituir esta construção por outra que seja mais esclarecedora neste contexto.

(...)

A. Tavares Louro 22 de dezembro de 2005

Nº NF	Data emissão	CNPJ Fornecedor	Nome Fornecedor	Valor NF	B.Calculo Crédito	Crédito de Exportação	Registro Contábil set/2006 razão analítico folha dos autos nº
Detalhamento Créditos - DACON 2006 - LINHA 07				out/06			
7764	17/08/2006	04.895.882/0001-51	Antonio Renato Carvalho Junior Transportes	150,00	150,00	123,57	858
7790	31/08/2006	04.895.882/0001-51	Antonio Renato Carvalho Junior Transportes	430,00	430,00	354,23	858
27015	01/09/2006	23.641.020/0001-47	Empresa de Transportes Ramos Ltda	370,24	370,24	305,00	857
2414	01/09/2006	23.641.020/0002-28	Empresa de Transportes Ramos Ltda	570,31	570,31	469,82	857
2413	01/09/2006	23.641.020/0002-28	Empresa de Transportes Ramos Ltda	504,50	504,50	415,61	857
2412	01/09/2006	23.641.020/0002-28	Empresa de Transportes Ramos Ltda	482,57	482,57	397,54	857
2411	01/09/2006	23.641.020/0002-28	Empresa de Transportes Ramos Ltda	570,31	570,31	469,82	857
2407	01/09/2006	23.641.020/0002-28	Empresa de Transportes Ramos Ltda	504,50	504,50	415,61	857
7867	06/09/2006	04.895.882/0001-51	Antonio Renato Carvalho Junior Transportes	90,00	90,00	74,14	857
7909	14/09/2006	04.895.882/0001-51	Antonio Renato Carvalho Junior Transportes	90,00	90,00	74,14	858
19806	16/09/2006	23.641.020/0001-47	Empresa de Transportes Ramos Ltda	255,99	255,99	210,88	858
19823	21/09/2006	23.641.020/0001-47	Empresa de Transportes Ramos Ltda	245,73	245,73	202,43	858
19822	21/09/2006	23.641.020/0001-47	Empresa de Transportes Ramos Ltda	245,73	245,73	202,43	858
19821	21/09/2006	23.641.020/0001-47	Empresa de Transportes Ramos Ltda	245,73	245,73	202,43	858

Tendo em vista a comprovação pela recorrente de que não houve o aproveitamento das notas fiscais extemporâneas em períodos anteriores ao 4º trimestre de 2006, entendo, na esteira dos julgados cujas ementas se transcrevem abaixo, como já adiantado por ocasião da conversão do julgamento em diligência, que deve ser analisado o mérito do direito creditório:

Acórdão nº 3401-001.577

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DACON.

Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte.

(...)

Acórdão nº 3402-002.603

(...)

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

(...)

Observa-se, no entanto, que grande parte dos créditos glosados por serem extemporâneos, trata-se de frete na aquisição de café de pessoas físicas, o que não gera direito ao crédito básico como insumo e também, como se demonstra abaixo, não há direito ao creditamento da despesa com o frete respectivo.

Aproveito os fundamentos expostos em voto proferido no Acórdão nº 3402-004.008 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 25 de abril de 2017, que restou vencido por este Colegiado em outra composição, no qual se sustentou que, na hipótese de fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pela adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, o seu creditamento depende da possibilidade de aproveitamento do crédito do respectivo insumo, nestes termos:

(...)

Analisemos agora a eventual aplicação do art. 3º, inciso II da Lei nº 10.833/2003, o qual dispõe:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2ª 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)

(...)

§ 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.

(...) [negritei]

Como visto acima, as despesas sob análise foram incorridas após o desembaraço aduaneiro relativamente ao armazenamento de matéria-prima importada, bem como ao transporte de insumos importados em depósitos de terceiros até o estabelecimento fabril da contribuinte.

Com se sabe o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 trata do creditamento relativo a um bem ou a um serviço que seja utilizado como insumo. Vejamos primeiro a hipótese de "serviço utilizado como insumo". Poderiam o frete e o armazenamento das matérias-primas mencionados ser considerados como "serviços utilizados como insumo" na "produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"? Entendo que não.

Em que pese o CARF não adotar a interpretação restritiva das Instruções Normativas no conceito de insumo, é certo que o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 não abriga o creditamento de serviços utilizados em etapas que não possam ser consideradas como "produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda". Os referidos serviços são aplicados somente nos próprios insumos, que já foram importados prontos e acabados na condição de insumos, de forma que não se poderia considerar como algo relacionado a produção ou fabricação anterior desses insumos, além disso, o dispositivo legal exige que a produção ou fabricação seja de "bens ou produtos destinados a venda" pela contribuinte, o que não é o caso.

Analisemos agora a possibilidade de creditamento dessas despesas com frete e armazenamento em relação ao "bem utilizado como insumo".

*Há construção jurisprudencial no CARF no sentido de admitir o desconto de créditos, no que concerne ao frete relativos aos insumos, em relação aos **bens utilizados como insumo** e aos bens para revenda, relativamente às despesas de fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) ou de um bem para revenda (inciso I).*

Entretanto, importante dizer que o creditamento relativo ao custo do frete apropriado ao valor do bem utilizado como insumo está condicionado à possibilidade de creditamento em relação a tal bem, não se olvidando que nesta parte do raciocínio se lida com o "bem utilizado como insumo", e não do "serviço utilizado como insumo". Assim, quando não há autorização legal para o creditamento de "bem utilizado como insumo", como por exemplo, nas hipóteses descritas nos §2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, também não se pode conceder o creditamento relativo ao valor do frete que integraria o preço de aquisição desse bem.

Não se trata de estabelecer restrições não previstas em lei, condicionando o creditamento do valor do frete à possibilidade de creditamento do bem, como afirmam alguns, mas da correta interpretação do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 no que concerne ao direito do creditamento relativo "bem utilizado como insumo", cujo custo de aquisição engloba o valor do frete suportado pelo adquirente. Não se poderia iniciar o argumento sob o pressuposto de creditamento do "bem utilizado como insumo" para concluir o raciocínio no sentido de que tais despesas seriam na verdade "serviços utilizados como insumo". Melhor dizendo, nessa situação, o creditamento relativo ao custo do frete não está expressamente previsto na Lei, mas somente é possível em decorrência de uma interpretação quanto ao valor da base de cálculo do crédito relativamente ao "bem utilizado como insumo", no qual se incluiria o valor das referidas despesas, pois, como visto mais acima, não se vislumbra a hipótese de o frete anterior ao processo produtivo ser considerado como um "serviço utilizado como insumo" na "produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

Com efeito, no caso concreto, relacionado ao frete e armazenamento de insumos importados após o desembaraço, sem analisar se efetivamente o custo dos serviços foram suportados pelo adquirente e foram apropriados ao custo do bem utilizado como insumo, já se descarta a hipótese de creditamento do valor do frete e do armazenamento juntamente com o valor do bem considerado insumo, em face da vedação que consta no art. 3º, §3º, I da Lei nº 10.833/2003, eis que os bens são importados, não tendo sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

Assim, sob qualquer ponto de vista, não há que se falar em creditamento das despesas relativas a frete e a armazenamento realizadas após o desembaraço aduaneiro pela contribuinte. Embora haja realmente, como afirmado pela recorrente, muitas decisões administrativas que entendem pela possibilidade de tomada de crédito das despesas de frete, há que se perquirir sobre qual sua natureza específica para se analisar o direito de creditamento em face do processo produtivo da contribuinte.

A propósito, em situação semelhante ao presente caso, foi decidido no mesmo sentido do proposto acima por unanimidade de votos daquele Colegiado, sob a relatoria do Ilustre José Fernandes do Nascimento, conforme ementa abaixo:

*Acórdão nº 3302003.212- 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2016*

Matéria PIS RESTITUIÇÃO

Relator: José Fernandes do Nascimento

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2007 a 30/11/2007

PRODUTO SEM DIREITO A CRÉDITO. GASTOS COM FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Se para o produto transportado (mercadorias adquiridas de pessoas físicas, mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação etc) é vedado o direito de dedução do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, pelo mesmo motivo, tal vedação também se estende aos gastos como frete relativos à operação de transporte dos referidos produtos, que a eles se agregam como custo de produção.

(...)

Da mesma forma, no presente caso, considerando-se que as aquisições de pessoas físicas não geram direito ao crédito em face da restrição do art. 3º, §3º, inciso I da Lei nº 10.833/2003, também não há possibilidade de aproveitamento do frete relativo a esta aquisição.

Como dito, nessa situação, o creditamento relativo ao custo do frete não está expressamente previsto na Lei, mas somente é possível em decorrência de uma interpretação quanto ao valor da base de cálculo do crédito relativamente ao "bem utilizado como insumo", no qual se incluiria o valor das referidas despesas, pois não se vislumbra a hipótese de o frete anterior ao processo produtivo ser considerado como um "serviço utilizado como insumo" na "produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

Assim, entendo que não cabe o aproveitamento de crédito sobre as despesas de frete relativas aos CTCRC's mencionados nos itens (3) e (5) do Termo Final de Diligência Saort nº 115/2017, abaixo transcritos, por se tratarem de aquisições de pessoas físicas:

(3) CTCRC s 27015 (fl. 326), 2414 (fl. 327), 2413 (fl. 328), 2412 (fl. 329), 2411 (fl. 330) e 2407 (fl. 331)

• *Consta aposição de carimbo do Departamento Fiscal da Bourbon com data de entrada de 05/09/2006 em todos os CTCRCs;*

• *As NFs vinculadas a esses CTCRCs pertencem a produtores rurais Pessoas Físicas. Consta fatura 481/2006 com a soma desses CTCRCs e respectivo comprovante de pagamento (em 18/09/2006) juntados às fls. 523 e 524 do e-2.965.000.017/2006-41; [negritei]*

• *Não foi localizada a escrituração dos CTCRCs nos extratos apresentados pela empresa (fls. 1.112 a 1.193);*

• *Consta registro dos CTCRCs no Razão Contábil de setembro/2016 (fl. 892).*

(...)

(5) CTCRC s 19806 (fl. 334), 19823 (fl. 343), 19822 (fl. 344) e 19821 (fl. 345)

• *Consta aposição de carimbo do Departamento Fiscal da Bourbon com data de entrada de 19/09/2006 para o CTCRC 19806, e data de 27/09/2006 para os CTCRCs 19821, 19822 e 19823;*

• *As NFs vinculadas a esses CTCRCs pertencem a produtores rurais Pessoas Físicas. Consta fatura 511/2006 referente ao CTCRC 19806 e respectivo comprovante de pagamento (em*

29/09/2006) juntados às fls. 560 e 561 do e-12.965.000.017/2006-41. Consta fatura 537/2006, emitida em 25/09/2006, referente aos CTRCs 19821, 19822 e 19823 e respectivo comprovante de pagamento juntados às fls. 578 e 579 do e-12.965.000.017/2006-41; [negritei]

- Não foi localizada a escrituração dos CTRCs nos extratos apresentados pela empresa (fls. 1.112 a 1.193);
 - Consta registro do CTRC no Razão Contábil de setembro/2016 (fl. 893).
- (...)

De outra parte, com relação às despesas de frete mencionadas nos itens (1), (2) e (4) do Termo Final de Diligência Saort nº 115/2017, abaixo transcritos, observando-se as notas fiscais das respectivas aquisições, não se verifica a existência de nenhuma restrição quanto ao aproveitamento dos insumos:

1) CTRC 7764 (fl. 324)

- Consta aposição de carimbo do Departamento Fiscal da Bourbon com data de entrada de 12/09/2006;
- A NF vinculada a esse CTRC é a de nº 12.924, da empresa “Grati Indústria e Comércio Ltda.”, CNPJ 53.016.416/0001-64. Essa NF foi juntada à fl. 250 do e-12.965.000.017/2006-41, que trata de pedido de ressarcimento de crédito de COFINS não cumulativa vinculado à receita de exportação do 3º trimestre de 2006. O CTRC é documento que deve acompanhar a NF, o que confirma sua extemporaneidade;
- Não foi localizada a escrituração do CTRC nos extratos apresentados pela empresa (fls. 1.112 a 1.193);
- Consta registro do CTRC no Razão Contábil de setembro/2016 (fl. 893).
- Conclusão: o CTRC 7764 é documento extemporâneo ao 4º trimestre de 2006.

2) CTRC 7790 (fl. 325)

- Consta aposição de carimbo do Departamento Fiscal da Bourbon com data de entrada de 12/09/2006;
- A NF vinculada a esse CTRC é a de nº 90.031, da empresa “Zaraplast S/A”, CNPJ 61.827.663/0008-45. Essa NF foi juntada à fl. 257 do e-12.965.000.017/2006-41. O CTRC é documento que deve acompanhar a NF, o que confirma sua extemporaneidade;
- Não foi localizada a escrituração do CTRC nos extratos apresentados pela empresa (fls. 1.112 a 1.193);
- Consta registro do CTRC no Razão Contábil de setembro/2016 (fl. 893).
- Conclusão : o CTRC 7790 é documento extemporâneo ao 4º trimestre de 2006.

(...)

(4) CTRCs 7867 (fl. 332) e 7909 (fl. 333)

- Consta aposição de carimbo do Departamento Fiscal da Bourbon com data de entrada de 26/09/2006 para o CTRC 7867, e data de 20/09/2006 para o CTRC 7909;
- As NFs vinculadas a esses CTRCs são da empresa “Grão Expresso Com. e Ind. Ltda.”, CNPJ 67.894.360/0003-17, a saber: NF 25.151 (vinculada ao CTRC 7867); e NF 25.201 (CTRC 7909). Essas NFs foram respectivamente juntadas às fls. 271 e 275 do e-

12.965.000.017/2006-41. O CTRC é documento que deve acompanhar a NF, o que confirma sua extemporaneidade;

- Não foi localizada a escrituração dos CTRCs nos extratos apresentados pela empresa (fls. 1.112 a 1.193);
- Consta registro dos CTRCs no Razão Contábil de setembro/2016 (fls. 892/893).
- Conclusão: os CTRCs 7867 e 7909 são documentos extemporâneos ao 4º trimestre de 2006.

Assim, nas situações descritas acima, relativas aos itens (1), (2) e (4) do Termo Final de Diligência Saort nº 115/2017, tendo sido o frete suportado pela recorrente (adquirente), entendo que deve ser reconhecido do direito creditório sobre essa despesa de frete, conforme construção jurisprudencial no âmbito do CARF² acerca dos fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pela adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda.

Por fim, quanto aos CTRCs 10395, 10402, 10403, 10404, 10405, 10415 e 10451 da empresa “Antonio Renato Carvalho ME”, CNPJ 21.782.545/0001-77, por não se tratarem de despesas objeto de glosas no presente processo, como esclareceu a fiscalização na diligência, a análise de eventual direito creditório foge ao escopo do presente julgamento.

Assim, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório de Cofins relativamente às despesas de frete objeto dos Conhecimentos de Carga (CRTC) nºs 7764, 7790, 7867 e 7909, determinando à Unidade de Origem que proceda à compensação no montante correspondente.

² Acórdão nº 3402-002.662-4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 24 de fevereiro de 2015 Relator: Alexandre Kern
(...)

Em se tratando de serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento tomado sobre o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º, e no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, cfe. inc. IX. A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, isso em razão de o valor do serviço integrar o valor de aquisição de tal bem, passando então a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo. Há ainda uma quarta hipótese, defendida na jurisprudência deste Colegiado, decorrente do conceito de insumo que se adota, no caso de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

O transporte de produto acabado isso é, depois de concluído o processo produtivo – não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas. Se do ponto de vista logístico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda, juridicamente, não.

Esse entendimento está plasmado, por exemplo, no voto condutor do Acórdão nº 3403001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012:

“Porque na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido.”

(...)

É como voto.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora