



<b>Processo nº</b>	13002.000432/2010-22
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-012.257 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	22 de novembro de 2021
<b>Recorrente</b>	AGCO DO BRASIL COMERCIO E INDUSTRIA LTDA.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

INTIMAÇÃO CONJUNTA DA DECISÃO DO DESPACHO DECISÓRIO QUE GLOSOU CRÉDITOS E QUE LAVROU AUTO DE INFRAÇÃO.

A intimação conjunta de Auto de Infração e de Despacho Decisório é válida.

TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. ISENÇÃO/NÃO INCIDÊNCIA / IMUNIDADE.

No regime de apuração não cumulativa, não geram direito a crédito da COFINS os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil, conforme expresso em Solução de Divergência Cosit nº 13/2017.

**EXIGÊNCIA DO VALOR DO FRETE ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO COMO INTEGRANTE DA MERCADORIA.**

O fato do contribuinte cobrar do adquirente de sua mercadoria o custo do frete entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento que efetuou a venda permite que este custo seja tratado como custo da mercadoria, com redução da base de cálculo.

**NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DO CRÉDITO. TRIBUTAÇÃO E DEDUÇÃO.**

Constatada infração que geraria débito das contribuições (mercado interno) ao mesmo tempo que constatada a glosa de créditos do mercado externo, que deveriam ser classificados no mercado interno, necessária a reclassificação do crédito para o mercado interno e sua consequente dedução do débito apurado para o mesmo período, até o limite do crédito reclassificado.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos deste voto. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-012.252, de 22 de novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 13002.000159/2011-17, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigmático.

Sinteticamente, trata-se de processo decorrente de Auto de Infração no qual foram apontadas irregularidades nos débitos e glosas de créditos vinculados ao mercado externo (ME) da COFINS (regime da não cumulatividade) relacionados a pedido de ressarcimento transmitidos pelo requerente vinculados à receitas de exportação.

Em despacho decisório) emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo/RS, com base no Auto de Infração citado acima, indeferiu-se parcialmente os créditos peticionados.

Foi suscitado equívoco na tributação dos serviços de frete por conta do destinatário.

Foram apontados erros em relação a créditos sobre devoluções de vendas calculadas a alíquotas incorretas.

Também foram apontados erros no cálculo de créditos sobre frete internacional, exposto em tabela específica.

O requerente foi cientificado do Auto de Infração e do despacho decisório e apresentou o que a DRJ denominou por “manifestação de inconformidade – impugnação” com os argumentos adiante sintetizados:

Inicialmente, alega a nulidade do procedimento sob o argumento de que, tratando-se do indeferimento de Pedido de Ressarcimento, a Fiscalização deveria ter seguido o procedimento previsto no §7º do art. 74 da Lei 9.430/96, regulamentado pelo art. 37 da IN RFB 900/084 e a Fiscalização deveria ter cientificado a Recorrente do indeferimento parcial do Pedido de Ressarcimento e da consequente não-homologação das compensações por meio de um despacho decisório, e não por meio de um Auto de Infração. Alegou que o vício prejudica o exercício da Ampla Defesa, por não ter restado claro à Recorrente se ela devia defender-se por meio de uma Impugnação ou Manifestação de Inconformidade.

No mérito a Recorrente defende que possui direito a créditos referentes às despesas com devoluções de vendas, e que estas despesas não deveriam compor o cálculo do

rateio proporcional, eis que se refeririam exclusivamente ao mercado interno. A Recorrente requer ao menos que, ao invés de simplesmente glosados, os créditos em questão sejam transferidos para a linha própria no DACON, referente à apuração de créditos vinculados ao mercado interno (MI).

A Recorrente também insurge-se contra as glosas sobre serviços de frete internacional. Admite que os serviços de frete adquiridos pela Recorrente, embora isentos, não são revendidos, e tampouco utilizados como insumo, mas sim dispêndios relacionados à venda dos seus produto.

Como resultado da análise do processo pela DRJ foi lavrada a seguinte ementa abaixo transcrita.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. ISENÇÃO / NÃO INCIDÊNCIA / IMUNIDADE.**

No regime de apuração não cumulativa, não geram direito a crédito da COFINS os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil, conforme expresso em Solução de Divergência Cosit nº 13/2017.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE INSUMOS. COMBUSTÍVEIS EMPILHADEIRAS.**

Os combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos de produção e nos veículos de transporte interno da produção são considerados insumos, gerando créditos da não cumulatividade da COFINS, conforme expresso em Solução de Divergência Cosit nº 11/2017.

**NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE FRETE POR CONTA DO DESTINATÁRIO.**

A emissão de nota fiscal de prestação de serviço de frete, cuja nota fiscal de venda do produto expressa que o frete na operação de venda é por conta do destinatário, trata-se de receita tributável de serviço de frete, que segue às alíquotas básicas de tributação das contribuições, sem redução da base de cálculo, que é aplicável apenas para a venda do produto.

**NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DO CRÉDITO. TRIBUTAÇÃO E DEDUÇÃO.**

Constatada infração que geraria débito das contribuições (mercado interno) ao mesmo tempo que constatada a glosa de créditos do mercado externo, que deveriam ser classificados no mercado interno, necessária a reclassificação do crédito para o mercado interno e sua consequente dedução do débito apurado para o mesmo período, até o limite do crédito reclassificado.

Irresignada com a decisão prolatada pela DRJ a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário por meio do qual reitera os argumentos já trazidos e submete a questão ao CARF.

No Recurso Voluntário são abordados, sinteticamente, os seguintes tópicos, abaixo relacionados:

- Demonstração da dificuldade logística para o protocolo, que ensejou o procedimento por correios.

- Preliminar de nulidade em razão do fato da fiscalização haver lavrado um auto de infração e não um despacho decisório.
- Equívoco na tributação dos serviços de frete.
- Direito a créditos por devolução de mercadorias.
- Direito a créditos referentes ao frete internacional.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigmático como razões de decidir:

### 1. Admissibilidade. Envio do Recurso por meio não eletrônico.

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente alega, sinteticamente, que enfrentou problemas operacionais para a apresentação da peça processual de modo eletrônico.

Tais problemas teriam sido derivados de alterações societárias ocorridas na empresa. Sinteticamente, o CNPJ da Recorrente foi extinto e o CPF da sucessora empresa não estava vinculada aos processos, o que teria impossibilitado a interposição de peças processuais, fato provado por impressões de tela. Diante desta dificuldade a Recorrente habilmente contornou a situação apresentando o seu Recurso por via postal.

Não havendo qualquer impedimento a este expediente, que concretiza o direito de petição é de se admitir o Recurso Voluntário apresentado é tempestivo e, sendo a matéria de competência deste Colegiado, razão pela qual deve ser conhecido.

### 2. Preliminar de nulidade. Argumento segundo o qual o ato administrativo decorrente da pretensão inicial da Recorrente deveria ser um Despacho Decisório e não um Auto de Infração.

Antes de adentrar na discussão da preliminar propriamente dita é imprescindível apontar que a lógica processual pressupõe que no Recurso sejam atacados os argumentos da decisão *a quo*, e não o ato que foi objeto desta decisão. Em outras palavras, no caso do Recurso Voluntário apresentado ao CARF ataca-se o Acórdão proferido pela DRJ e não o Auto de Infração ou Despacho decisório.

Em sua Manifestação de Inconformidade – Impugnação ao Auto de Infração a Contribuinte alegou que tratando-se de um pedido de resarcimento, a Receita Federal do Brasil deveria ter cientificado do indeferimento parcial do pedido e da não homologação das compensações por meio de um Despacho Decisório e não por um Auto de Infração.

Alegou que este fato não encontra amparo legal e prejudicou o seu direito à ampla defesa, por não deixar claro se era o caso da apresentação de uma Manifestação de Inconformidade ou de uma Impugnação a Auto de Infração, sendo este o prejuízo.

A DRJ analisou este argumento e, no Acórdão sob exame, manifestou sua inteligência acerca dele, afirmando que foi expedido um despacho decisório e lavrado um Auto de Infração por meio da qual instrumentalizou as glosas, tudo na mesma data. Apontou que a Recorrente tomou ciência de ambos na mesma oportunidade. O Acórdão em foco também evidencia que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de demonstrar o prejuízo por ela sofrido. Finalmente, a DRJ demonstrou que a Contribuinte foi capaz de combater cada um dos argumentos e que não houve preterição do exercício do direito de defesa.

No Recurso Voluntário a Recorrente aponta que o prejuízo processual por ele sofrido foi a confusão entre os saldos credores glosados e débitos lançados, dificultando a compreensão do leitor até no Acórdão Recorrido. Alega que nem foi capaz de impugnar o Auto de Infração.

Apreciando o ato administrativo por meio do qual a fiscalização glosou os créditos e lançou débitos ao contribuinte é possível aferir que não houve violação a qualquer norma legal, eis tratando-se de decisão desfavorável acerca do pedido de resarcimento e/ou compensação em que se apuram valores a recolher por parte do contribuinte, o procedimento correto realmente é (i) a lavratura de um despacho decisório acompanhado de (ii) um Auto de Infração (com o objetivo de instrumentalizar as glosas), não havendo qualquer vício nesta conduta.

Em relação ao prejuízo, registre-se, alegado concretamente somente quando do Recurso Voluntário (na Manifestação de Inconformidade foi tão somente suscitado), com a apresentação da peça denominada “Manifestação de Inconformidade” a Recorrente abordou todos os pontos necessários ao deslinde da controvérsia, inclusive obtendo pronunciamento parcialmente favorável, o que demonstra que o vício alegado não teve o condão de prejudicar-lhe a defesa, e que os pontos que foram julgados desfavoravelmente decorreram de divergência de exegese, e não de mácula argumentativa ou probatória.

Por estes motivos, voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade suscitada.

### 3. Mérito

#### **3.1. Argumento da aplicabilidade do tratamento fiscal previsto no artigo 1º da Lei 10.485/2002 as receitas que se caracterizam como meros complementos de preço**

O artigo 1 da Lei 10.485/2002 estabelece que as pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas, implementos e veículos classificados em determinados códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados relativamente à receita bruta decorrente de venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para PIS e à COFINS a alíquotas diferenciadas.

A Recorrente alega que importa e/ou produz equipamentos agrícolas (tratores e colheitadeiras) por meio do seu estabelecimento no Rio Grande do Sul, e os transfere para o estabelecimento em São Paulo, que realiza a venda. Sustenta que a “transferência dos produtos acabados” entre os estabelecimentos deve ser subsumido ao conceito de “custo do processo produtivo” que por sua vez pode ser repassado aos clientes finais.

Desta narrativa decorreria a análise de se os fretes intercompany podem ser tratados como insumos do processo produtivo, por terem sido realizados após o processo de produção dos bens.

Todavia há ainda outros fatos que devem ser observados.

Como já mencionado o estabelecimento de SP da Recorrente vende máquinas agrícolas enviadas do estabelecimento do RS, do que decorre a necessidade de dois transportes. Entre o RS e SP e, posteriormente, entre o estabelecimento de SP e o local onde o consumidor empregará o trator ou colheitadeira.

Como é possível concluir pela leitura do processo, na própria Nota Fiscal da venda da máquina há menção expressa de que o frete é por conta do comprador “contratação do frete por conta do destinatário”, inclusive com campo “valor total do frete” em branco. Na nota fiscal há os dados do transportador mas não há demonstração que a Recorrente tenha arcado com o custo do transporte, muito pelo contrário.

Estas informações, prestadas pelo próprio contribuinte quando da venda do equipamento pelo estabelecimento do RS, motivaram o entendimento de que o preço do frete não estava incluído no preço do produto vendido.

Posteriormente o estabelecimento de SP emitiu uma segunda nota fiscal para a cobrança do frete que foi realizado pela transportadora. A DRJ apontou que o estabelecimento do RS vendeu apenas o produto (primeira nota fiscal) e o frete seria contratado pelo destinatário (no caso o cliente que comprou o produto). Este cliente contratou o estabelecimento de SP para realização do frete, e este estabelecimento por sua vez sub-contratou a pessoa jurídica Transportes Panazzolo Ltda. para realização do frete.

A Recorrente alegou que em decorrência do seu “sistema” a despesa de frete deixou de ser incluída no preço do produto vendido, justificando a segunda nota fiscal, mas que no “novo sistema” a despesa de frete voltou a ser computado no preço de venda, retirando a necessidade da segunda nota fiscal.

O problema concreto é que a “segunda nota fiscal” não é um complemento da “primeira nota”, mas uma nota fiscal de frete.

A DRJ entendeu que se a Recorrente quisesse que o frete fizesse parte do valor do produto, deveria ter emitido as Notas Fiscais de venda com a informação de que o frete seria por conta do emitente e não do destinatário. Desta forma ela informaria seu valor na mesma nota e em conjunto com o produto (independentemente dele sub-contratar a prestação desse serviço de terceiros, de constar ou não no seu Estatuto/Contrato Social etc), e o cliente não teria que contratar nenhum transportador para efetuar esse serviço.

Nos autos resta claro que o frete entre RS e SP não fazia mais parte do preço do produto e que o frete era outra operação. O que os documentos demonstram é que o comprador adquiriu os bens em SP, mas sabendo que se encontravam no RS e que o frete seria por sua conta.

A Recorrente, acerca deste fato, defende-se alegando que apesar de descrever algo como “venda de frete”, nunca prestou nem poderia prestar tais serviços, e os valores objeto da glosa não passam de “repasse de custos” aos acquirentes. Quando vendia máquinas agrícolas pela filial de SP, cobrava dos clientes REPASSE DO CUSTO DO FRETE entre a filial do RS e a filial de SP como parte do preço de venda das máquinas, um dos custos do processo produtivo, custo este repassado aos seus clientes finais.

O argumento da nulidade do Auto de Infração foi decidido em sede de preliminar.

Neste momento é relevante destacar que em razão da sistemática utilizada pela empresa, vendendo o produto com o frete por conta do comprador e posteriormente emitindo outra nota, não se trata da discussão de frete “intercompany”, que ocorreria na hipótese do custo do frete ser arcado pela própria empresa.

Trata-se de frete pago pelo comprador de forma destacada, razão pela qual admito que ele não pode integrar o preço do produto, razão pela qual voto por negar provimento a este capítulo recursal.

### **3.2. Créditos relativos a devolução de mercadorias no mercado interno.**

O contribuinte pleiteia créditos de devolução de vendas no mercado interno (MI) em relação às receitas do mercado externo (ME) para subtrair os valores do rateio proporcional, fato este observado pela Unidade de origem que pontuou que a devolução de vendas ocorridas no mercado interno não está sujeita ao rateio em referência, já que está relacionada exclusivamente ao mercado interno, entendimento expressamente aceito pela Contribuinte, que admitiu ser fruto de erro.

Em outras palavras, tratam-se de créditos vinculados ao mercado interno (MI/MIT), não passíveis de resarcimento, vinculados a devoluções de vendas tributadas no mercado interno (MI) que o contribuinte efetuou rateio indevido de créditos para o mercado externo (ME). A própria Recorrente reconheceu que sua pretensão decorreu de um erro e que não encontra respaldo legal, eis que **tratam de rateio de crédito de devoluções sobre mercadorias tributados no MI, portanto não poderiam gerar créditos resarcíveis para o ME.**

Todavia, a Recorrente, ainda na Manifestação de Inconformidade alegou que a autoridade fiscal deveria ter realizado, de ofício, a transferência dos créditos para o Mercado Interno.

Acerca deste argumento a DRJ admite que o procedimento realizado pela fiscalização foi o mais acertado, eis que oportunizou o contraditório, no caso da Recorrente não concordar com o mérito da glosa.

Efetivamente a Decisão atacada não merece reparos quando aponta que o erro na alocação dos créditos (ME ao invés de MI) foi cometido pelo próprio contribuinte que os pediu em resarcimento ao invés de utilizar em dedução, que deveria ter retificado seus Dacon após a lavratura do Auto de Infração, para o aproveitamento dos saldos dos créditos e utilização antes do prazo decadencial, razão pela qual voto por negar provimento a este capítulo recursal.

### **3.3. Créditos referentes a frete internacional para vendas de mercadorias.**

A Recorrente insurge-se contra a glosa de créditos relacionados ao frete internacional para venda de mercadorias, frete este contratado com pessoa jurídica nacional.

A glosa foi realizada com fundamento no art. 3º, §2º, inciso II e §3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo o qual “**Não dará direito a crédito** o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.”

O entendimento foi realizado tendo-se como fundamento o fato de que a MP 2.158 teria isentado do PIS e da COFINS os fretes internacionais de carga realizados por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

“Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas: (...)

V- do transporte internacional de cargas ou passageiros; (...)

§1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput”

A Recorrente insurgiu-se sob o argumento de que tais **serviços de frete não são empregados como insumos**, uma vez que **não se referem a custos de produção** dos bens fabricados pela Recorrente, **mas sim** custo na operação de venda, ou seja **despesas ou dispêndios relacionados à venda**.

Contudo, como pontua a Solução de Consulta COSIT n. 13 / 2017, **entende-se que não subsiste direito ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o frete internacional, ainda que pago a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.** [...] eis que como o bem ou serviço não foi sujeito à incidência da contribuição na operação anterior não há direito ao crédito para quem o adquirir, pelo motivo de que não há crédito a ser aproveitado, razão suficiente a que seja negado provimento a este capítulo recursal.

#### 4. Conclusões.

Por todo o exposto voto por afastar as preliminares e no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator