



Processo nº	13971.005306/2009-63
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3401-011.352 – 3^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	24 de novembro de 2022
Recorrente	BUNGE ALIMENTOS S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há nulidade quando o contribuinte conheceu integralmente da acusação, dela se defendeu e teve todos os seus argumentos apreciados pelo Órgão Administrativo competente.

COFINS. MOMENTO DO CRÉDITO. TRADIÇÃO.

Com a tradição/entrega da coisa a mercadoria é adquirida e, neste momento nasce o direito ao crédito das contribuições - e não com o pagamento complementar.

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FRETE. NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO EM RELAÇÃO AO FRETE INDEPENDENTE DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO AO RESPECTIVO INSUMO.

O frete incidente sobre a aquisição de insumos, quando este for essencial ao processo produtivo, constitui igualmente insumo e confere direito à apropriação de crédito se este for objeto de incidência da contribuição, ainda que o insumo transportado receba tratamento tributário diverso.

ALUGUEL. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

O fato de o valor devido ao arrendatário ter sido antecipado não desconfigura a natureza jurídica (e não contábil) de pagamento (forma de *Adimplemento e Extinção das Obrigações* nos termos do artigo 304 do Código Civil) de aluguel (cessão temporária do uso e gozo de coisa, artigo 565 da mesma matrícula) e consequentemente o direito ao crédito das contribuições.

ICMS. BASE DE CÁLCULO. PIS. COFINS.

Para todos os fins de direito (inclusive cálculo do estoque de abertura) o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, para, no mérito: (I) por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) aos fretes de transferência para exportação (linha 18, glosa F1); (ii) à formação de lote de exportação (linha 3, glosa 3 e linha 7, glosa 1); (iii) ao redirecionamento para a exportação (linha 3, glosa 1); (iv) aos fretes de bens adquiridos com o fim específico de exportação (Linha 3, Glosa 3, linha 18, Glosa F3); e (v) aos adiantamentos a arrendadores (linha 5, glosa 1), desde que os créditos não tenham sido utilizados em duplicidade; e (II) por maioria de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) aos fretes de transferência de produto acabado (linha 3, glosa 2 e linha 18, Glosa F2); e (ii) aos fretes para armazém geral e depósito fechado (linha 3, glosa 6 e linha 18, Glosa F5), vencidos, nesses itens (II)(i) e (II)(ii), os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (relator), Marcos Antônio Borges e Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, que negavam provimento. Em reconhecidos os créditos, deve ser reduzido o montante exigido na autuação em igual valor. Designada para redigir o voto vencedor relativo aos tópicos (II)(i) e (II)(ii) a Conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthäeler Dornelles- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Winderley Moraes Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthäeler Dornelles (Presidente).

Relatório

1.1. Trata-se de auto de infração por não recolhimento de COFINS não cumulativo dos períodos de apuração de agosto e setembro de 2004 no valor total de R\$ 47.257.812,50 decorrentes de glosa de créditos acumulados.

1.2. Narra o auto de infração que:

1.2.1. “*Após a apreciação dos processos dos créditos da Cofins dos períodos fevereiro a julho de 2004*, nos quais houve glosas fiscais, constatou-se que as reduções dos créditos neles havidas implicam a geração de insuficiência no desconto da contribuição efetivado em setembro/2004. Tal insuficiência verifica-se mesmo admitindo-se os créditos de agosto e setembro pelos seus valores informados pela contribuinte*”;

1.2.2. Em sequência a fiscalização apurou os créditos descritos pelo contribuinte na DACON de agosto e setembro de 2004 glosando-os pelos seguintes motivos:

1.2.2.1. A **Recorrente** incluiu em DACON créditos de aquisições de soja (e em menor escala, trigo e caroço de algodão) para revenda e de insumos anteriores ao regime da não cumulatividade das contribuições;

1.2.2.2. Os fretes compõe o custo das mercadorias adquiridas, logo, o regime de crédito das contribuições segue daquele (frete) segue o daquele (mercadoria), portanto, incide crédito presumido sobre os fretes de aquisição de insumos de pessoas físicas. Ademais, no caso os insumos adquiridos foram redirecionados para a exportação sem adentrar o processo produtivo;

1.2.2.3. Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos (incluído os fretes para formação de lote de exportação) da **Recorrente** e ou aqueles que descrevem o porto como destino final ou ainda de vendas não geram direito ao crédito;

1.2.2.4. Fretes de aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação não geram direito ao crédito nos termos do artigo 1º § 2º da IN SRF 379/03;

1.2.2.5. Não há previsão de creditamento das aquisições de fretes em devoluções de mercadorias e em remessas para armazém geral;

1.2.2.6. Os adiantamentos a arrendadores não são despesas mas créditos contábeis, e tampouco são incorridos no mês do adiantamento, ocorrem na data do vencimento do aluguel;

1.2.2.7. Não foram identificados os fornecedores de parte dos bens do ativo imobilizado da **Recorrente** o que impede a verificação do preenchimento dos requisitos legais do creditamento;

1.2.2.8. Notas de remessa de simples faturamento de venda para entrega futura não geram direito ao crédito porquanto este é “*tomado quando da entrada real do insumo*”;

1.2.2.9. O valor do ICMS, quando recuperável, não integra o valor dos estoques a ser utilizado como base de cálculo do crédito presumido previsto no artigo 12 da Lei n.º 10.833/03;

1.2.2.10. A **Recorrente** não “apresentou demonstração de apuração dos montantes” do estorno de bens sinistrados “bem como não informou valores a eles correspondentes seja em Memória de Cálculo ou Dacon”;

1.3. Intimada a **Recorrente** apresentou Impugnação em que alega:

1.3.1. Decadência, eis que o auto de infração foi lavrado cinco anos e três meses após o fato gerador;

1.3.2. Os créditos da **Recorrente** em discussão em outros processos administrativo não poderiam ser desconsiderados na análise do débito do período;

1.3.3. O negócio jurídico de compra e venda com preço a fixar somente se aperfeiçoa com o pagamento do valor complementar, momento a partir do qual há – pelo regime de competência – direito ao crédito das contribuições;

1.3.3.1. Ademais, a lei de regência não estabelece a tradição como marco temporal inicial para o creditamento das contribuições;

1.3.4. “*Não há qualquer previsão na Lei 10.833/03 que vede a tomada de crédito sobre aquisições com o fim específico de exportação*” e os fretes respectivos sendo, portanto, ilegal o disposto na IN 379/03;

1.3.5. Não há nos autos a demonstração pela fiscalização de quais fretes de mercadorias exportadas deveriam ser extornados;

1.3.5.1. Ainda, os fretes foram subcontratados pelas filiais da **Recorrente** com finalidade específica de transportes;

1.3.6. O frete do produto acabado integra o frete de venda;

1.3.7. O envio de mercadorias aos armazéns portuários da **Recorrente** destinam-se a formação de lotes para revenda, devendo ser concedido o crédito na forma do artigo 3º inciso I da Lei 10.833/03;

1.3.8. Os fretes de devolução não são de compras da **Recorrente** e sim de vendas efetuadas por ela, logo, possível auferir crédito nos termos do artigo 3º inciso IX da Lei 10.833/03, isto porque, “*por analogia, entende-se que a COFINS paga (pois o tributo está embutido no preço do serviço) na contratação do frete da saída, também é paga na contratação do frete em devolução da venda*”;

1.3.9. As operações de armazenagem são contratadas pela filial da Bunge com objetivo exclusivo de armazenagem;

1.3.10. É possível o creditamento do frete contratado de pessoa jurídica pela **Recorrente** em aquisição de pessoa física;

1.3.11. “*Mesmo em casos de adiantamento, há que se compreender que isto representa o efetivo pagamento da locação contratada nos termos do art. 3º,*

inciso IV, § 1º, inciso II da Lei n.º 10.833/2003 e, principalmente, 'fato gerador' da COFINS";

1.3.12. A nacionalidade do fornecedor de bens para o ativo imobilizado pode ser verificada a partir do CFOP das Notas Fiscais de Entrada;

1.3.12.1. Inobstante o antedito, a **Recorrente** informa que coligirá aos autos lista de fornecedores das mercadorias para o ativo imobilizado;

1.3.13. O ICMS compõe a base de cálculo da COFINS e, consequentemente, os estoques de abertura;

1.3.14. Por fim, a **Recorrente** está “*providenciando a demonstração da apuração dos montantes do estorno' de bens sinistrados, e serão trazidos a estes autos em 30 dias, considerando o volume desta informações, de forma a comprovar que há o direito ao crédito pleiteado*”.

1.4. Após o protocolo da Impugnação foi coligida aos autos informação fiscal em que se destaca o impacto das glosas em pedidos de compensação no valor do presente auto de infração bem como “*informar a apensação do processo n.º 13971.001375/2004-93 (Dcomp 10 trimestre de 2004) ao processo n.º 13971.003406/2010-99*”.

1.5. A DRJ de Florianópolis reconheceu a decadência do lançamento nos termos do artigo 150 § 4º do CTN e interpôs Recurso de Ofício sobre esta decisão para esta Casa.

1.6. A Primeira Turma da Segunda Câmara desta Seção ao receber o Recurso de Ofício converteu o julgamento do mesmo em diligência, “*para que a autoridade preparadora informe se, no período discutido, houve ou não recolhimento do tributo, ainda que parcial*”. Após a vinda de nova informação fiscal, foi afastada a decadência por falta de recolhimento da COFINS no período, e consequentemente devolvido o processo para a DRJ para julgamento, por meio do Acórdão 3201-002.393 – decisão confirmada pela Câmara Superior no Acórdão 9303-007.290.

1.7. Em nova decisão, a DRJ de Florianópolis julgou improcedentes as teses lançadas pela **Recorrente** em Impugnação eis que:

1.7.1. O ônus da prova em pedido de crédito é do contribuinte;

1.7.2. “*No conceito do termo insumo não pode ser considerado todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, aquele que seja aplicado ou consumido diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço, desde que o contribuinte seja capaz de comprovar que estes integram sua linha de produção*”;

1.7.3. O creditamento da COFINS é apurado “*pelo regime de competência, [em que] a despesa é considerada incorrida quando ocorrer o consumo de um bem ou direito, independentemente de seus recebimentos ou pagamentos. Portanto, o conceito de tradição de um bem móvel está identificado com este princípio fundamental de contabilidade, que é o que rege as operações da Pessoa Jurídica no regime da não cumulatividade*”;

1.7.3.1. Destarte, “*equivoca-se a contribuinte, pois o direito ao crédito nasce quando da aquisição e posse do produto; ou seja, para as entradas do produto (remessas) que ocorreram no período da cumulatividade, onde não havia previsão para o aproveitamento dos créditos*”;

1.7.4. O cálculo proporcional das glosas com fretes de estorno de mercadorias justifica-se vez que “*as informações prestadas pela contribuinte em seus arquivos digitais e/ou demonstrativos não foram suficientes para a plena vinculação entre cada aquisição e seu respectivo frete*”;

1.7.4.1. “*Não há na impugnação qualquer fato novo ou documento que pudesse infirmar a validade, correção ou precisão dos arquivos digitais oferecidos ao fisco*”;

1.7.5. O serviço de frete de produto acabado é realizado após o encerramento do processo produtivo, por tal motivo não é insumo nos termos da legislação de regência;

1.7.5.1. “*O transporte utilizado para transferência dos produtos acabados de um dos estabelecimentos da interessada para outro implica em mero deslocamento das mercadorias com o intuito de facilitar a entrega dos bens aos futuros compradores, não integrando a “operação de venda” referida no dispositivo legal*”;

1.7.6. O transporte de mercadoria ao porto para formação de lote não é frete de venda e por tal motivo o dispêndio não gera direito ao crédito;

1.7.7. “Se o custo das mercadorias adquiridas e posteriormente revendidas para o exterior não geram créditos, obviamente que o frete (custo agregado ao produto adquirido) não será passível de creditamento”;

1.7.8. Não há previsão legal para a tomada de crédito de frete na devolução de vendas;

1.7.9. Frete de mercadorias para armazém não é insumo e tampouco frete de venda e não gera crédito;

1.7.10. “*Em inexistindo previsão legal de tomada de crédito com despesas com fretes na aquisição de bens, a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação aos bens adquiridos, e não em relação ao serviço de transporte isoladamente considerado*”;

1.7.11. “*Para ter direito a esse crédito [locações de pessoas jurídicas], a despesa há que ser associada ao mês de ocorrência do aluguel ou arrendamento de prédios, ou seja, as despesas devem ser analisadas sob a égide do regime da competência*”;

1.7.12. “*Diante da ausência da identificação do fornecedor, ainda que o código de operação fiscal traga identificado se trata de operação com o mercado interno*”;

ou externo, não se tem como assegurar se os bens de fato foram adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país ou no estrangeiro”;

1.7.13. “Os valores do ICMS, quando recuperáveis, não devem ser incluídos no custo das mercadorias revendidas e das matérias primas utilizadas como insumos. Raciocínio diverso não pode ser assumido, sob pena de admitir um direito ao crédito sobre outro direito a crédito: o ICMS recuperável. Somente poder-se-ia admitir inclusão dos valores pagos de ICMS quando esses fossem irrecuperáveis, nesse caso, agregando-se efetivamente ao custo das mercadorias”;

1.7.14. A **Recorrente** não trouxe aos autos a *demonstração da apuração dos montantes do estorno' de bens sinistrados* logo, de rigor a manutenção da glosa.

1.8. Intimada, a **Recorrente** busca guarida neste Conselho em peça que reitera o quanto descrito em impugnação, adiciona Jurisprudência que corrobora com suas teses e esclarece:

1.8.1. Quando transferido da produção ao centro de distribuição o produto da **Recorrente** já está vendido, logo, este frete de transferência é frete de venda;

1.8.1.1. Ainda, na transferência entre estabelecimentos incidem as contribuições, o que torna contraditório a negativa de direito ao crédito;

1.8.2. A remessa de mercadorias para formação e lote em armazém alfandegado é remessa com fim específico de exportação quando já formalizada a venda, isto é, frete de exportação;

1.8.2.1. Ademais, “*o frete tomado para transportar a mercadoria até o porto foi tributado pela COFINS*” o que torna contraditório a negativa de direito ao crédito;

1.8.2.2. Por fim, em processo reflexo, a **Recorrente** obteve provimento de sua tese na Câmara Superior neste ponto.

Voto Vencido

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. De saída a **Recorrente** pleiteia a **NULIDADE** do auto de infração que inaugura este processo pois em seu *quantum* foram desconsiderados saldos credores de períodos anteriores que estão em discussão em outros processos administrativos. Subsidiariamente, pelos mesmos motivos, requer a suspensão do presente processo até o julgamento dos créditos descritos nos demais processos reflexos.

2.1.1. Na esteira do relatório fiscal (e também de detalhada informação fiscal coligida aos autos) “*após a apreciação dos processos dos créditos da Cofins dos períodos fevereiro a julho de 2004*, nos quais houve glosas fiscais, constatou-se que as reduções dos créditos neles havidas implicam a geração de insuficiência no desconto da contribuição efetivado em setembro/2004*”. Em assim sendo, e tendo em vista a não cumulatividade da contribuição em questão, o valor final do auto de infração sofre impacto de glosas descritas em outros processos, como abaixo:

Créditos e utilização Cofins – 2004 – valores em R\$					
Transcrições dos Dacon (informações contribuinte)					
	fevereiro	março	abril	maio	julho
Crédito do mês anterior	-	6.433.187,00	71.748.512,66	163.504.792,53	201.061.497,08
Crédito do mês (Dacon)	35.434.664,11	105.268.996,90	130.116.351,13	81.265.126,01	59.088.950,06
Crédito total do mês	35.434.664,11	111.702.183,90	201.864.863,79	244.769.918,54	260.150.447,14
Descontos no mês (Dacon)	(29.001.477,11)	(39.953.671,24)	(38.360.071,26)	(43.708.421,46)	(40.334.795,53)
Ressarc./Compens. (Dacon)	-	-	-	-	-
Saldo	6.433.187,00	71.748.512,66	163.504.792,53	201.061.497,08	219.815.651,61
Transcrições das análises Fisco aos processos com utilizações de créditos em compensação					
	fevereiro	março	abril	maio	julho
Crédito do mês anterior	NA	2.698.687,66	60.595.379,93	141.223.987,76	167.345.370,12
Crédito do mês (Dacon)	35.434.664,11	105.268.996,90	130.116.351,13	81.265.126,01	59.088.950,06
Glosas	(3.734.499,34)	(7.418.633,39)	(11.127.672,04)	(11.435.322,19)	(18.791.534,22)
Crédito total do mês	31.700.164,77	100.549.051,17	179.584.059,02	211.053.791,58	207.642.785,96
Descontos no mês (Dacon)	(29.001.477,11)	(39.953.671,24)	(38.360.071,26)	(43.708.421,46)	(40.334.795,53)
Ressarc./Compens. (Dacon)	-	-	-	-	-
Saldo	2.698.687,66	60.595.379,93	141.223.987,76	167.345.370,12	167.307.990,43
Créditos e utilização Cofins – 2004 – valores em R\$					
Transcrições dos Dacon (informações contribuinte)					
	julho	agosto	setembro		
Crédito do mês anterior	219.815.651,61	150.791.538,59	73.721.832,64		
Crédito do mês (Dacon)	34.771.765,32	32.481.220,74	28.359.698,53		
Crédito total do mês	254.587.416,93	183.272.759,33	102.081.531,17		
Descontos no mês (Dacon)	(41.830.340,02)	(35.193.287,80)	(37.530.057,71)		
Ressarc./Compens. (Dacon)	(61.965.538,32)	(74.357.638,89)	(39.109.072,89)		
Saldo	150.791.538,59	73.721.832,64	25.442.400,57		
Reflexos das análises Fisco aos processos com utilizações de créditos em compensação, de meses anteriores (fevereiro a junho)					
	julho	agosto	setembro		
Crédito do mês anterior	167.307.990,43	90.104.524,90	13.034.818,95		
Crédito do mês (Dacon)	34.771.765,32	32.481.220,74	28.359.698,53		
Glosas	(8.179.352,51)	0,00	0,00		
Crédito total do mês	193.900.403,24	122.585.745,64	41.394.517,48		
Descontos no mês (Dacon)	(41.830.340,02)	(35.193.287,80)	(37.530.057,71)		
Ressarc./Compens. (Dacon)	(61.965.538,32)	(74.357.638,89)	(39.109.072,89)		
Cobrança administrativa	0,00	0,00	16.530.084,03		
Saldo	90.104.524,90	13.034.818,95	(18.714.529,09)		

2.1.2. As glosas dos períodos que antecedem a lavratura deste auto encontra-se nos seguintes processos:

Número do PAF	Período
13971.001375/2004-93	Fevereiro a Março de 2004
13971.001080/2004-17	Abri a junho de 2004
13971.001568/2004-44	Julho de 2004

2.1.3. O processo 13971.001375/2004-93 encontra-se pendente de julgamento de Embargos de Declaração pela Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção após ser proferida decisão que “*por unanimidade de votos, em rejeit[ou] as preliminares arguidas e o pedido de realização de diligência e, no mérito, d[eu] parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa correspondente aos gastos com fretes no transporte de insumos e produtos em elaboração transferidos entre estabelecimentos ou remetidos para depósitos fechados ou armazéns gerais*”.

2.1.3.1. O processo 13971.001080/2004-17 encontra-se no SECOJ após julgamento pela Câmara Superior que em Acórdão votou “*por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento para reconhecer o direito ao crédito sobre a transferência de produto acabado entre estabelecimentos*”. Antes disto a Terceira Turma da Quarta Câmara desta Seção negou integralmente provimento ao recurso voluntário da **Recorrente**.

2.1.3.2. Por fim, o processo 13971.001568/2004-44 encontra-se em fase de execução, embargada pela **Recorrente** no processo 5008937-48.2018.4.04.7205, sem trânsito em julgado. No processo 5008937-48.2018.4.04.7205 foi proferida sentença de mérito que julgou parcialmente procedentes os pedidos da **Recorrente** para afastar a glosa sobre complementos de valor (Glosa 2 da Linha 2, Glosa 1 da Linha 1).

2.1.4. Com o antedito se quer dizer que a **Recorrente** teve pleno acesso ao fundamento de todas as glosas lançadas nos respectivos processos debatendo-as uma a uma. Desta forma não há qualquer nulidade quer por cerceamento do direito de defesa, quer por incompetência da autoridade.

2.1.5. De mais a mais, o presente feito está *atrás* dos demais. Desta forma, até a preclusão administrativa deste processo, certamente os outros processos administrativos terão findado o seu trâmite. Em assim sendo, inexiste qualquer necessidade de sobrerestamento por questão prejudicial externa, basta que a autoridade na execução do julgado (se o caso) observe as glosas dos demais processos e as considere.

2.1.6. Poder-se-ia aventar conexão por dependência (processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas) o que implicaria no julgamento conjunto de todos os processos. Entretanto, impossível o julgamento conjunto neste momento vez que os demais encontram-se julgados por Câmaras pares ou pela Câmara Superior.

2.2. A fiscalização glosou integralmente os créditos de **COMPLEMENTOS DE REVENDA DE BENS E DE INSUMOS** (Linha 01 (DACON 1.3, ficha 06) Glosa 01-1, Linha 2 (DACON 1.3, ficha 06) Glosa 02-1, linha 18, glosa 18-1). Isto porque, nos termos descrito pela fiscalização, a **Recorrente** adquiriu mercadorias em regime de preço a fixar antes do início do regime da não cumulatividade das contribuições (anteriores à 1º de fevereiro de 2004, portanto). Neste regime, no momento da transferência da soja para a **Recorrente**, é pago um preço unitário fixado entre ela e seus fornecedores. Posteriormente, a depender de condições contratuais, este valor é ajustado para mais ou para menos. Em sendo ajustado para cima, a **Recorrente** paga um complemento a seus fornecedores. Todavia, a **Recorrente** contabilizou em seu DACON o

crédito integral das contribuições no momento do complemento (quando já vigente o regime não cumulativo), o que não é possível eis que as contribuições não cumulativas estão sujeitas ao regime de competência, devem ser contabilizados no momento da tradição, portanto.

2.2.1. A **Recorrente** concorda que as contribuições em questão são apuradas pelo regime da competência, porém destaca que o negócio jurídico se aperfeiçoa apenas com o pagamento do complemento. Isto porque, o artigo 482 do Código Civil esclarece que a compra e venda se torna obrigatória e perfeita no momento em que as partes acordem o objeto e o preço. Como o acordo sobre o preço da soja ocorre apenas no momento do pagamento do complemento, é neste momento (e não na remessa da soja) em que a compra e venda efetivamente acontece. Ainda nos termos descritos pela **Recorrente**, seria contraditório admitir que a COFINS incide apenas no momento do faturamento – leia-se data da emissão da nota fiscal complementar – porém, o direito ao crédito tem lugar com a entrega dos bens. Por fim, o § 5º do artigo 3º da Lei 10.833/03 vigente descrevia a possibilidade de crédito presumido no mês de aquisição (entende a **Recorrente**, pagamento) de insumos de origem animal e vegetal para alimentação humana.

2.2.2. O artigo 3º inciso I da Lei 10.833/03 estabelece a possibilidade de creditamento dos bens *adquiridos* para revenda. Em idêntico sentido, o § 1º do mesmo artigo descreve que “*o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor*” dos bens para revenda e de insumos *adquiridos* no mês. Dentro do capítulo do Código Civil destinado à regular a *aquisição de propriedade móvel* (tais como aquelas negociadas pela **Recorrente**) encontra-se a Seção IV Da Tradição. Na sobredita Seção resta descrito que “*subentende-se a tradição (...) quando o adquirente já está na posse da coisa, por ocasião do negócio jurídico*”. Em soma, uma das formas de aquisição da propriedade móvel é a tradição que ocorre com a entrega da *res aliena* ao adquirente.

2.2.3. Em assim sendo, com a tradição/entrega da coisa a mercadoria é adquirida e, neste momento nasce o direito ao crédito – e não com o pagamento complementar como deseja a **Recorrente** – como já se decidiu esta Turma em precedente recentíssimo (junho de 2020) da Conselheira Fernanda Vieira Kotizias:

Resta claro, portanto, que para as contribuições sociais, a regra geral é o regime de competência – que determina o reconhecimento das receitas quando realizadas – e não do regime de caixa – cujo reconhecimento ocorre diante do simples ingresso.

Em um contrato de compra e venda a propriedade só se adquire pelo comprador, sendo móvel o bem, com a tradição, conforme dispõe o CC (Lei n. 10.406/2002):

Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.

Parágrafo único. Subentende-se a tradição quando o transmitente continua a possuir pelo constituto possessório; quando cede ao adquirente o direito à restituição da coisa, que se encontra em poder de terceiro; ou quando o adquirente já está na posse da coisa, por ocasião do negócio jurídico.

Destarte, no mesmo momento em que o vendedor deve registrar a operação de venda, surge para o comprador a obrigação de pagar pela mercadoria recebida, bem como de efetuar o registro dessa obrigação em sua contabilidade, tendo como contrapartida o ingresso dos bens no estoque e o respectivo crédito. É o que dispõe o inciso II do art. 3º da Lei no 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º 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
[...]

Em relação aos bens (e serviços), esse dispositivo estabelece como marco temporal a data da aquisição, assim compreendida a data da tradição dos produtos (ou da prestação dos serviços) e não a do pagamento ou crédito em favor do fornecedor.

2.2.4. Veja, o artigo 482 do Código Civil esclarece que o contrato de compra e venda se aperfeiçoa com o encontro de vontades, independentemente do momento do pagamento ou da transferência do objeto. Portanto, ao adotarmos a posição (já afastada) da **Recorrente** o momento do crédito coincidiria com a subscrição dos contratos de compra, ou seja, ainda antes da entrega das mercadorias.

2.3. Destaca a fiscalização que os **FRETES DE AQUISIÇÃO** compõe o custo das mercadorias adquiridas, logo, o regime de crédito das contribuições segue daquele (frete) segue o daquele (mercadoria). Ademais, no caso as mercadorias adquiridas ou foram **REDIRECIONADOS PARA A EXPORTAÇÃO** (linha 3, Glosa 1) – o que levou ao estorno do crédito presumido pela **Recorrente** - ou **ADQUIRIDOS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO** (Linha 3, Glosa 3, linha 18, Glosa F3) sem adentrar o processo produtivo. Destarte, a fiscalização glosou os créditos dos fretes em proporção às mercadorias estornadas (por estimativa) e na integralidade das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por impossibilidade legal de creditamento (art. 1º § 2º da IN SRF 379/03)

2.3.1. A **Recorrente**, a seu turno, descreve que o cálculo da glosa foi feito por presunção – sendo descabido, portanto. Continua a **Recorrente** destacando que “*no caso específico, tais fretes, que serviram de base para tomada de crédito, foram apropriados pelas filiais transportes quando subcontrataram o serviço de outros transportadores, o que é considerado como o insumo utilizado na prestação de serviço, conforme dispositivo da Lei 10.833/03, art. 3º , II*”. Ao final aponta que o art. 1º § 2º da IN SRF 379/03 extrapolou o comando legal.

2.3.2. De saída **Recorrente** e fisco tratam da mesma realidade fática com nomes distintos. A **Recorrente** adquire mercadorias de produtores rurais para posterior exportação. Assim ao mesmo tempo, o frete destas mercadorias é de aquisição (de retirada das mercadorias do armazém do fornecedor) e de venda (de formação de lote de exportação).

2.3.3. Em verdade, a Lei 10.833/03 (e também a 10.637/02) nomeia a realidade em discussão (de compra e posterior venda) de revenda concedendo-a crédito das contribuições não apenas à mercadoria a ser revendida (art. 3º inciso I) como também do frete a ela vinculado (art. 3º inciso IX). Da divisão em incisos distintos para a concessão de créditos de fretes e mercadorias exsurge a divisão de hipóteses de creditamento. Ao contrário do que alega a

fiscalização, frete e mercadorias seguem rito próprio, distinto, como já reconheceu por mais de uma vez esta Turma:

2.1.2. A questão não é nova nesta Turma; inclusive em precedente recente (fevereiro de 2020) foi concedido por unanimidade o crédito incidente sobre frete de compra em Acórdão de relatoria do Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli:

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FRETE. NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO EM RELAÇÃO AO FRETE INDEPENDENTE DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO AO RESPECTIVO INSUMO. O frete incidente sobre a aquisição de insumos, quando este for essencial ao processo produtivo, constitui igualmente insumo e confere direito à apropriação de crédito se este for objeto de incidência da contribuição, ainda que o insumo transportado receba tratamento tributário diverso. (Acórdão 3401-007.413)

2.1.3. De fato, como constata o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco no Acórdão 3401-005.234 “há se de considerar que o custo de aquisição é composto pelo valor da matéria prima (MP) adquirida e pelo valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial da contribuinte (adquirente). Assim, uma vez que o custo total é composto por uma parte não tributada (MP) e outra parte integralmente tributada (frete), a parcela tributada (frete) compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições. Logo, há de se assentir que o frete enseja direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado.”

2.1.4. Em adendo, inobstante frete de aquisição (e não de venda) e, por tal motivo, anterior ao processo produtivo, o transporte de insumo da lavoura à indústria é relevante a este (processo produtivo). A eliminação do transporte da matéria prima até a indústria, culminaria mais do que a perda de qualidade do processo produtivo (o que seria suficiente à concessão do crédito por relevante) mas também com a eliminação do mesmo.

2.1.5. Desta forma, uma vez demonstrado documentalmente que a Recorrente arcou com os fretes de aquisição (Venda EXW) e que sobre este serviço incidiu integralmente a contribuição em voga, de rigor a concessão do crédito.

2.3.4. Em assim sendo o obstáculo inicial à concessão do crédito – leia-se impossibilidade de concessão de créditos para as (re)vendas com o fim específico de exportação – não se coloca neste momento – de concessão de crédito nas aquisições de frete. Para a concessão do crédito de frete basta a demonstração de que este é efetivamente de venda, e não de mera transferência.

2.3.5. Ora, ao transferir a mercadoria para porto ou armazém alfandegado a mercadoria já se encontra vendida, com destino a território estrangeiro. A transferência para silos deve-se a questões logísticas. A soja é mercadoria geralmente transportada solta (inobstante existam contêiner de grãos) nos navios. Uma vez nos silos a soja é embarcada nos navios por meio de dutos e, posteriormente segue para a exportação. Em verdade, o que descreve a fiscalização é simplesmente inviável – além de ilegal. Ainda que seja possível o documento de transporte descrever o frete da origem ao destino (por exemplo, no transporte multimodal) não há embarque direto de nenhum bem exportado em equipamento de transporte antes de armazenado em terminal alfandegado. O transporte ao porto, portanto, é parte do frete de venda, ainda que para a formação de lote.

2.4. A fiscalização glosou créditos de **FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTO ACABADO** (linha 3, glosa 2 e linha 18, Glosa F2), **DE TRANSFERÊNCIA PARA EXPORTAÇÃO** (linha 18, glosa F1), **PARA ARMAZÉM GERAL E DEPÓSITO FECHADO** (linha 3, glosa 6 e linha 18, Glosa F5) e **PARA A FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO** (linha 3, glosa 3 e linha 7, glosa 1) por não se tratar de frete de venda, inexistindo previsão legal ao creditamento.

2.4.1. Em contraponto, a **Recorrente** assevera que a transferência das mercadorias para as filiais é parte do processo de venda das mesmas. Ainda, argumenta a **Recorrente** que não é “*razoável se entender que a ora defendente possa ou tenha condições de enviar todo um lote de soja para exportação num único momento. A uma porque não há como viabilizar este transporte desta forma; a duas porque não há como fazer coincidir o navio com a chegada da soja, lembrando que o mesmo não pode ficar aguardando a chegada de cada caminhão, um a um, para carregamento; a três porque não há a mínima condição portuária para movimentação desta soja de uma única vez, quer seja a movimentação da mercadoria como o estacionamento dos caminhões, etc*”.

2.4.2. O artigo 3º inciso IX da Lei 10.833/03 permite o creditamento dos tributos incidentes sobre as despesas com frete de mercadoria “nos casos dos incisos I e II” ou seja, de insumos e de material para venda:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, **nos casos dos incisos I e II**, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

2.4.3. É certo que a norma que permite o creditamento fala em uma primeira leitura em frete de venda de mercadorias revendidas (inciso I do *caput* do artigo 3º) e frete de venda de insumos (inciso II do *caput* do artigo 3º). Entretanto, quer parecer que houve um lapso do legislador ao falar de frete de insumos ao invés do frete do resultado final do processo produtivo; da mercadoria acabada, portanto. Ora, se o insumo fosse revendido tal como recebido deixaria de ser insumo – essencial ou relevante ao processo produtivo.

2.4.4. Desta forma, deve ser concedido o crédito ao frete de transferência desde que (e somente se) a mercadoria acabada estiver vendida – ai sim, como destaca a **Recorrente**, é possível entender que o frete de transferência é frete de venda. Contudo, no caso em liça, a **Recorrente** apenas aventa a possibilidade de venda posterior das mercadorias transferidas para as suas filiais (linha 3, glosa 2 e linha 18, Glosa F2) e armazenadas em armazéns gerais ou depósitos fechados (linha 3, glosa 6 e linha 18, Glosa F5), sem afirmar categoricamente ou trazer aos autos (ônus que lhe incumbia por se tratar de fato extintivo do direito do Erário) prova de venda efetiva das mercadorias transferidas, tornando a glosa de rigor.

2.4.5. Todavia, conclusão diametralmente oposta há de se chegar na transferência de mercadoria para formação de lotes de exportação (linha 18, glosa F1, linha 3, glosa 3 e linha 7, glosa 1). Ao transferir a mercadoria para porto ou armazém alfandegado a mercadoria já se encontra vendida, com destino a território estrangeiro. A transferência para silos deve-se a questões logísticas. A soja é mercadoria geralmente transportada solta (inobstante existam

contêiner de grãos) nos navios. Uma vez nos silos a soja é embarcada nos navios por meio de dutos e, posteriormente segue para a exportação. Em verdade, o que descreve a fiscalização é simplesmente inviável – além de ilegal. Ainda que seja possível o documento de transporte descrever o frete da origem ao destino (por exemplo, no transporte multimodal) não há embarque direto de nenhum bem exportado em equipamento de transporte antes de armazenado em terminal alfandegado. O transporte ao porto, portanto, é parte do frete de venda, ainda que para a formação de lote.

2.5. Pelo mesmo motivo do item antecedente (ausência de previsão legal) a fiscalização glosa os fretes em **DEVOLUÇÕES DE COMPRAS E DE VENDAS** (linha 3, Glosa 5 e linha 18, glosa f4) de mercadorias.

Linha 03 - Glosa 5: Fretes em devoluções

125. A presente glosa refere-se a créditos calculados indevidamente pela requerente sobre despesas com fretes relativos a devoluções de compras ou de vendas de mercadorias.

126. A ocorrência foi verificada a partir da análise dos arquivos SVFr entregues pela contribuinte, com a identificação das operações para as quais foi informado o CFOP (da nota fiscal relativa à mercadoria transportada) igual a:

CFOP	Descrição Sucinta
1.201/2.201	Devolução de venda de produção do estabelecimento
1.202	Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros

127. As despesas com fretes de bens em devolução não geram direito a crédito, por não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses tratadas no item 95.

2.5.1. Ao debater a presente tese a **Recorrente** aponta que a glosa em questão é sobre fretes de devolução de vendas de insumos, existindo previsão legal ao creditamento no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/03. Ademais, “*por analogia, entende-se que a COFINS paga (pois o tributo está embutido no preço do serviço) na contratação do frete da saída, também é paga na contratação do frete em devolução da venda*”.

2.5.2. Linhas acima foi fixado que o valor do frete se destaca do valor da mercadoria para fins de creditamento. Desta feita, seria contraditório assumir neste momento que ambos (frete e mercadoria) seguem o mesmo regime. Com o antedito, temos que há permissão legal para o crédito do frete de venda (inciso IX do *caput* do artigo 3º da Lei 10.833/03) e para a devolução de bens tributados recebidos em devolução. Destarte não há previsão legal para o creditamento dos fretes de devolução de mercadorias vendidas.

2.6. A fiscalização ressalta que os **ADIANTAMENTOS A ARRENDADORES** (linha 5, glosa 1) não são despesas mas créditos contábeis, e tampouco são incorridos no mês do adiantamento, ocorrem na data do vencimento do aluguel, logo, não há direito ao gozo do crédito nos termos do artigo 3º *caput* inciso IV e § 1º inciso II da Lei 10.833/03.

2.6.1. Em defesa de seu direito a **Recorrente** argumenta que o adiantamento é pagamento do aluguel. Sobremais, destaca a contradição entre o momento da incidência da contribuição (pagamento do aluguel) e do gozo do crédito no entender da fiscalização (mês do contrato).

2.6.2. De saída, conceitos contábeis são importantes se e quando adotados pelo legislador e como instrumento de análise do caso concreto. Nos processos administrativos é dever da administração aplicar a legislação, não este ou aquele entendimento deste ou daquele Conselho.

2.6.3. Dito isto, resta absolutamente claro que o artigo 3º *caput* inciso IV da Lei 10.833/03 discorre sobre o direito ao crédito dos valores *pagos* a título de aluguel. O fato de o valor devido ao arrendatário ter sido antecipado não desconfigura a natureza *jurídica* (e não contábil) de pagamento (forma de *Adimplemento e Extinção das Obrigações* nos termos do artigo 304 do Código Civil) de aluguel (cessão temporária do uso e gozo de coisa, artigo 565 da mesma matrícula). Ao final, note-se que o inciso II do § 1º do artigo 3º da Lei 10.833/03 dispõe como aspecto temporal do crédito em questão o mês do *item* mencionado no inciso IV. O item mencionado no inciso IV é o pagamento do aluguel e não o aluguel, como quer a fiscalização. Destarte, de rigor o afastamento do lançamento.

2.7. O tema probatório surge por duas vezes na presente autuação, na glosa sobre **AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO** (linha 9, glosa 1) e **ESTORNO DE BENS SINISTRADOS** (linha 27, glosa 1). Sobre o primeiro ponto destaca a fiscalização que a **Recorrente** não indicou os fornecedores de parte dos bens do ativo imobilizado o que impede o conhecimento da nacionalidade destes e, consequentemente do direito ao crédito, nos termos do artigo 3º § 3º inciso I da Lei 10.833/03:

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

2.7.1. Em resposta a **Recorrente** afirma que a nacionalidade do fornecedor de bens para o ativo imobilizado pode ser verificada a partir do CFOP das Notas Fiscais de Entrada e que inobstante o antedito, a **Recorrente** informa que coligirá aos autos lista de fornecedores das mercadorias para o ativo imobilizado.

2.7.2. É cediço que em sede de auto de infração e de lançamento de ofício é dever da fiscalização a prova dos fatos constitutivos do direito do Erário Público. Não menos verdadeiro é o fato de que os créditos de titularidade da **Recorrente** são apurados nos termos de sua escrituração contábil – escrituração esta que deve seguir todos os ditames legais sob pena de fazer prova contra o contribuinte.

2.7.3. Com o antedito se quer dizer que não obstante o dever da fiscalização, o crédito da **Recorrente** é apurado nos termos de seus lançamentos contábeis. Omissões em lançamentos contábeis – tais como o nome do fornecedor de mercadorias do ativo imobilizado – culminam com a impossibilidade de reconhecimento do crédito, e, consequentemente com a majoração do débito. Em assim sendo, não coligido aos autos o nome do fornecedor, de rigor a manutenção da autuação.

2.7.4. Raciocínio idêntico pode ser adotado para as glosas de estorno de bens sinistrados. Isto porque, a fiscalização aponta impossibilidade de crédito pois a **Recorrente** “não apresentou demonstração da apuração dos montantes desse estorno, a serem levados a esta linha 27, bem como não informou valores a ele correspondentes seja em Memória de Cálculo ou

no Dacon” e esta última se limita a dizer que “está providenciando a demonstração da apuração dos montantes do estorno de bens sinistrados, e serão trazidos a estes autos em 30 dias, considerando o volume desta informações, de forma a comprovar que há o direito ao crédito pleiteado”.

2.8. Ao final, a fiscalização afasta dos estoques de abertura o valor do ICMS, porquanto, “os valores do ICMS, quando recuperáveis, não devem ser incluídos no custo das mercadorias revendidas e das matérias primas utilizadas como insumos. Raciocínio diverso não pode ser assumido, sob pena de admitir um direito ao crédito sobre outro direito a crédito: o ICMS recuperável. Somente poder-se-ia admitir inclusão dos valores pagos de ICMS quando esses fossem irrecuperáveis, nesse caso, agregando-se efetivamente ao custo das mercadorias”.

2.8.1. Em sua peça de irresignação a **Recorrente** argumenta que o ICMS integra o valor de aquisição dos bens e mercadorias nos termos da Ajuda do DACON, logo, seria contraditório afastar o ICMS para o gozo do crédito. Ademais, o § 1º do artigo 11 da Lei 10.637/02 prevê o crédito presumido sobre o valor do estoque e não o custo do estoque, o que afasta a disciplina do artigo 289 § 3º do RIR.

2.8.2. Como se nota o debate em questão versa sobre a composição da base de cálculo da COFINS: se o ICMS compõe a base de cálculo da COFINS, sobre aquele tributo (ICMS) há contribuição a pagar de um lado e consequentemente crédito de outro; se o ICMS não compõe a base de cálculo da COFINS, sobre aquele tributo (ICMS) não há contribuição a pagar de um lado e consequentemente não crédito de outro (artigo 3º § 2º da Lei 10.833/03). Pois bem, o Supremo Tribunal Federal em precedente vinculante (tema 69 de Repercussão Geral) entendeu por inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, **não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.**

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n.º 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

2.9.4. Como se nota da leitura do excerto acima o ICMS não está contido no conceito de faturamento, isto é, não se inclui no valor das mercadorias, consequentemente, não há crédito das contribuições incidentes sobre o valor do ICMS nos estoques de abertura.

3. Pelo exposto, admito, por quanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário e a ele dou parcial provimento para reconhecer o crédito relativo aos fretes de transferência para exportação (linha 18, glosa F1), para a formação de lote de exportação (linha 3, glosa 3 e linha 7, glosa 1), redirecionados para a exportação (linha 3, glosa 1) e fretes de bens adquiridos com o fim específico de exportação (Linha 3, Glosa 3, linha 18, Glosa F3) e adiantamento a arrendadores respeitada a impossibilidade de duplicidade de gozo dos créditos. Em reconhecido os créditos deve ser reduzido exigido na autuação.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Voto Vencedor

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias – Redatora Designada

Em que pese o como sempre bem fundamentado voto do relator, Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, ouso dele discordar quanto ao entendimento relativo aos fretes de transferência de produto acabado (linha 3, glosa 2 e linha 18, Glosa F2) e fretes para armazém geral e depósito fechado, uma vez que entendo ser possível o creditamento nestes casos.

Quanto à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, entendo que se tratam de dispêndios de transporte visam o deslocamento do subproduto de seu local de produção até o consumidor, sendo, portanto, uma questão de escoamento. Pouco importa se o frete é realizado de forma direta ou indireta aos clientes, cabendo o direito a crédito por se tratar de despesas necessárias, em última análise, à venda.

Em muitos setores, ter o produto disponível e logisticamente acessível ao cliente é fator decisivo para a venda, de forma que o momento de ocorrência do gasto não o descaracteriza como despesa de venda, visto que se trata de mera decisão comercial da empresa para melhor atender o mercado e garantir a fluidez de suas operações.

Neste sentido, cabe citar posicionamento da 3^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) sobre fretes de produtos destinados a venda entre filial e matriz:

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem despesas na operação de venda e geram créditos da

contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.

*(CSRF. 3^a Turma. Acórdão n.º 9303-009.680 no Processo n.º 16366.003307/2007-38.
Rel. Cons. Érika Costa Camargo Autran. Dj. 16/10/2019)*

No mesmo sentido, entendo que cabe o creditamento sobre os fretes referentes ao deslocamento do produto acabado até armazém geral e depósito fechado. Isto porque não existe na legislação qualquer tipo de obrigação que a empresa mantenha, junto ao estabelecimento onde se deu a industrialização, espaço suficiente para armazenamento de estoque. Assim, em sendo necessário o armazenamento das mercadorias até o momento da venda e não havendo qualquer restrição ou imposição legal sobre o local em que isso deva ocorrer, não faz sentido que tais dispêndios não gerem direito a crédito, posto que fazem parte do fluxo industrial/comercial.

Dante disso, me posiciono de forma contrária ao relator para, conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário de forma a reconhecer o direito a crédito sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e para armazém geral ou depósito fechado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias