



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.720236/2009-77
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-009.715 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de outubro de 2019
Recorrente BUNGE ALIMENTOS S/A E FAZENDA NACIONAL
Interessado FAZENDA NACIONAL E BUNGE ALIMENTOS S/A

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/07/2007

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. FRETES DE PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre gastos com fretes no transporte de produtos inacabados e insumos entre estabelecimentos.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. REMESSA PARA DEPÓSITO OU ARMAZÉM GERAL.

Cabe à constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, inclusive os de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Tratam-se de recursos interpostos pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional contra acórdão n.º 3302-004.324, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade do relatório de auditoria fiscal e do despacho decisório e, no mérito, em deu parcial provimento ao recurso, para restabelecer o direito da recorrente *(i)* à dedução integral dos créditos relativos às revendas de milho adquirido com suspensão (glosa 5 SUS) e *(ii)* à dedução parcial dos créditos calculados sobre o valor do frete relativo às operações de transferências entre estabelecimentos industriais de insumo e produto em elaboração para produção (Glosa 7.6).

O colegiado, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

INSUMO DE ORIGEM ANIMAL E VEGETAL. NÃO COMPROVADA A UTILIZAÇÃO NA FABRICAÇÃO DE PRODUTO AGROINDUSTRIAL. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE.

O direito ao crédito presumido agroindustrial, calculado sobre o valor de aquisição de insumos de origem animal e vegetal, especificados no art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/2004, adquiridos sem tributação (isenção, alíquota zero ou suspensão), somente é admitido se demonstrado, nos autos, que os referidos produtos foram (i) adquiridos das pessoas mencionados no caput e § 1º do citado art. 8º, e (ii) utilizados como insumo de produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal. O não atendimento de qualquer uma das condições, impossibilita a dedução do referido crédito presumido.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. TRANSPORTE DE BENS SEM DIREITO A CRÉDITO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, se no transporte de bens para revenda ou utilizado como insumos na produção/industrialização de bens de destinados à venda, o gasto com frete, suportado pelo comprador, somente propicia a dedução de crédito se incluído no custo de aquisição dos bens, logo, se não há previsão legal de apropriação de crédito sobre o custo de aquisição dos bens transportados, por falta de previsão legal, não há como ser apropriada a parcela do crédito calculada exclusivamente sobre o valor do gasto com frete.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA DEPÓSITO FECHADO E ARMAZÉM GERAL. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitida a apropriação de créditos da Cofins calculados sobre os gastos com

frete por serviços de transporte prestados nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio contribuinte ou nas remessas para depósitos fechados ou armazéns gerais.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE INTERNO NO TRANSPORTE DE PRODUTO IMPORTADO DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com frete interno relativos ao transporte de bens destinados à revenda ou utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ainda que pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, não geram direito a crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, pois sobre tais gastos não há pagamento da Cofins Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep Importação, por não integrarem a base de cálculo destas contribuições, nem se enquadrarem nas demais hipóteses de dedução de crédito previstas nos incisos III a XI do art. 3º da Lei 10.833/2003.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS DO CONTRIBUINTE. SERVIÇO DE TRANSPORTE COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, os gastos com frete por prestação de serviços de transporte de insumos, incluindo os produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte propiciam a dedução de crédito como insumo de produção/industrialização de bens destinados à venda.

REGIME NÃO CUMULATIVO. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO DE COMPRA E DE VENDA. DESPESA COM FRETE NO TRANSPORTE DO BEM DEVOLVIDO. DIREITO DE DEDUÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é passível de apropriação os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados sobre as despesas com frete incorridas na operação de devolução

de bem vendido ou comprado, ainda que tais despesas tenha sido suportadas pelo contribuinte.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA DOS CRÉDITOS APROPRIADOS. CABIMENTO.

No âmbito do regime não cumulativo, ainda que haja previsão legal da dedução, a glosa dos créditos da Cofins deve ser integralmente mantida se o contribuinte não comprova a realização do pagamento dos gastos com frete à pessoa jurídica domiciliada no País com documento hábil e idôneo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

DESPACHO DECISÓRIO E RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL. MOTIVAÇÃO ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, não configura cerceamento do direito de defesa a decisão que apresenta fundamentação adequada e suficiente para o indeferimento do pleito de restituição formulado pela contribuinte, que foi devidamente cientificada e exerceu em toda sua plenitude o seu direito de defesa nos prazos e na forma na legislação de regência.”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial que, em despacho de exame de admissibilidade às fls. 1653 a 1657, foi dado seguimento ao recurso admitindo a rediscussão do direito aos créditos da não cumulatividade em relação a fretes na transferência de insumos e produtos inacabados entre estabelecimentos.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo precedentes favoráveis ao crédito, inclusive dessa turma.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial, suscitando divergência em relação a 6 matérias, quais sejam:

- Direito à tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma;
- Direito à tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para para remessas para depósito fechado ou armazém geral;
- Direito à tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre aquisições de pessoas físicas de bens para revenda;
- Direito à tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre operações sem crédito;
- Direito à tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre operações com suspensão;
- Direito à tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre operações com suspensão-alíquota zero.

Após o recurso ser inadmitida, foi apresentado agravo – que apreciado, em despacho às fls. 1866 a 1898, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo apenas em relação às divergências quanto ao:

- Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da firma;
- Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise dos recursos interpostos pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-los, eis que atendidos os requisitos dispostos no art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/15. O que concordo com os exames de admissibilidade constantes em despachos que admitiram as matérias em discussão.

Sendo assim, entendo que os Recursos devam ser conhecidos.

Ventiladas tais considerações, quanto à lide posta em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, qual seja, possibilidade ou não de se constituir crédito da não cumulatividade sobre os gastos com fretes na transferência de insumos e produtos inacabados entre estabelecimentos, dou razão ao contribuinte.

Vê-se que esse item encontra-se pacificado, nos termos da Nota SEI PGFN MF 63/18, eis que, aplicando-se o teste de subtração, não há como sustentar não se tratar de insumos tais fretes no transporte de produtos inacabados e insumos entre estabelecimentos.

Ora, com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Em vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, importante recordar que insurgiu com discussões envolvendo as seguintes matérias:

- Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da firma;

- Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.

Quanto a essas matérias, entendo que assiste razão ao contribuinte. Eis que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos, bem como remessa para depósito fechado e armazém geral, gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições.

Frise-se a ementa do acórdão 9303-005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

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

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com

as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”

Nesse ínterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303-005.155, 9303-005.154, 9303-005.153, 9303-005.152, 9303-005.151, 9303-005.150, 9303-005.116, 9303-006.136, 9303-006.135, 9303-006.134, 9303-006.133, 9303-006.132, 9303-006.131, 9303-006.130, 9303-006.129, 9303-006.128, 9303-006.127, 9303-006.126, 9303-006.125, 9303-006.124, 9303-006.123, 9303-006.122, 9303-006.121, 9303-006.120, 9303-006.119, 9303-006.118, 9303-006.117, 9303-006.116, 9303-006.115, 9303-006.114, 9303-006.113, 9303-006.112, 9303-006.111, 9303-005.135, 9303-005.134, 9303-005.133, 9303-005.132, 9303-005.131, 9303-005.130, 9303-005.129, 9303-005.128, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.120, 9303-005.119, 9303-005.118, 9303-005.117, 9303-006.110, 9303-004.311, etc.

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

A venda *de per si* para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo **“operação” de venda, e não frete de venda**. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais os fretes ora em discussão, inclusive os de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.

Em vista do exposto, sem mais delongas, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e dar provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama