



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13971.908779/2011-39
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.283 – 3ª Turma
Sessão de 15 de agosto de 2018
Matéria PER/DCOMP - COFINS
Recorrentes BUNGE ALIMENTOS S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, consequentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

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.

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. MERCADORIAS PARA REVENDA. DEPÓSITO FECHADO E ARMAZÉM GERAL. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos sobre as despesas com fretes incorridas com a transferência/transporte de mercadorias adquiridas para revenda para depósito fechado e/ ou armazém geral está condicionada à comprovação de que as respectivas mercadorias estão sujeitas ao pagamento da contribuição, tendo em vista que tais despesas integram o custo de suas vendas.

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE.
MERCADORIAS PARA REVENDA. PESSOAS FÍSICA,
DESONERADAS, SUSPENSÃO.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de mercadorias adquiridas de pessoas físicas para revenda, de mercadorias desoneradas da contribuição, ou seja, isentas, alíquota zero, não alcançadas pela contribuição e com suspensão, integram o custo de suas vendas e não dão direito a créditos passíveis de desconto do valor da contribuição devida sobre o faturamento mensal.

CRÉDITOS. CONTRIBUIÇÃO. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO.
CERTeza/LIQUIDEZ. PROVAS.

A certeza e liquidez de crédito financeiro decorrente de ressarcimento de créditos de contribuição tributária devem ser provadas pelo requerente, mediante a apresentação de documentos fiscais e contábeis que deram origem ao valor pleiteado/compensado.

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, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deu 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 parcial para reconhecer o seu direito de aproveitar créditos sobre as despesas com fretes incorridas com a transferência/transporte de produtos acabados entre seus estabelecimentos, cabendo à autoridade administrativa apurar seu valor e homologar a Dcomp até o limite apurado, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento. Nos termos do parágrafo único do art. 60 do Anexo II do RICARF, em primeira votação, os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello deram provimento integral ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos tempestivamente pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte contra o Acórdão nº 3302-004.326, de 25/05/2017, proferido pela 2ª Turma da 3ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O Colegiado da Câmara Baixa, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares arguidas e, no mérito, deu provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos da seguinte ementa, transcrita na parte que interessa ao litígio:

"Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

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. 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. 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."

Intimada do acórdão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial, suscitando divergência quanto ao direito de se aproveitar créditos da contribuição sobre as despesas com fretes para transporte de produtos inacabados (em elaboração) e de insumos entre os estabelecimentos do contribuinte, alegando, em síntese, que o acórdão recorrido violou o art.

3º da Lei nº 10.833/2003 e IN SRF 247/2002, alterada pelas IN SRF nº 358/2003 e nº 464/2004, e ainda a IN SRF 404/2004, em especial, o art. 8º. Segundo seu entendimento, tais gastos não constituem insumos nos termos dessa lei e, portanto, não geram créditos para desconto da contribuição devida sobre o faturamento mensal. Somente se admitem créditos sobre os fretes estritamente relacionados à operação de venda.

Por meio do Despacho de Admissibilidade às fls. 1432-e/1436-e, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção admitiu o recurso especial da Fazenda Nacional.

Intimado do acórdão da Câmara Baixa, do recurso especial da Fazenda Nacional e de sua admissibilidade, o contribuinte opôs embargos de declaração, alegando omissão, contradição e obscuridade. Os embargos foram analisados e rejeitados, conforme despacho às fls. 1471-e/1474-e.

Intimado daquele despacho, o contribuinte apresentou recurso especial, alegando divergência com outros julgados do CARF, em relação ao direito de aproveitar créditos sobre as despesas com fretes para o transporte/transferência de: i) produtos acabados entre seus estabelecimentos (filiais); ii) mercadorias para depósito fechado e armazém geral; iii) mercadorias para revenda adquiridas de pessoas físicas; iv) outras entradas desoneradas da contribuição; v) mercadoria adquirida (milho) com suspensão da contribuição; e, vi) aquisições (mercadorias) sujeitas à alíquota zero. Segundo seu entendimento, tais despesas geram créditos nos termos da Lei nº 10.833/2003, por se enquadrarem como insumos de seu processo produtivo ou como despesas de fretes na operação de venda.

Por meio do Despacho de Admissibilidade às fls. 1643-e/1648-e, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção admitiu o recurso especial do contribuinte.

Tanto a Fazenda Nacional como o contribuinte apresentaram contrarrazões contra os recursos especiais interpostos por cada um deles, pugnando pela manutenção do acórdão recorrida, na parte que beneficiou um e outro, respectivamente, pelos fundamentos jurídicos em que se fundamentou o acórdão recorrido.

Em síntese é o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Os recursos apresentados atendem aos pressupostos de admissibilidade e devem ser conhecidos.

A Fazenda Nacional suscitou a divergência jurisprudencial, em relação ao direito de o contribuinte apurar créditos sobre as despesas com fretes incorridas com o transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre seus estabelecimentos.

O acórdão recorrido considerou que tais despesas geram créditos passíveis de desconto da contribuição devida mensalmente por constituírem insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

O art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento da Cofins, assim dispõe:

"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:

[...];

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)

[...];

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

[...].

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...];

II - 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. (Incluído 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."

As despesas com fretes para o transporte de produtos em elaboração (inacabados) entre os estabelecimentos do próprio contribuinte, bem como de insumos, integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, se

enquadram no conceito de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citados e transcritos anteriormente.

Assim, ao contrário do entendimento da Fazenda Nacional, as despesas de fretes para a transferência de produtos em elaboração e de insumos para a industrialização dos produtos fabricados/vendidos geram créditos da contribuição passíveis de desconto do valor da contribuição apurada sobre o faturamento mensal.

Quanto ao recurso especial do contribuinte, as divergências suscitadas referem-se ao direito de se aproveitar créditos sobre as despesas com fretes para a transferência/transporte de: i) produtos acabados entre seus estabelecimento (filiais); ii) mercadorias para depósito fechado e armazém geral; iii) mercadorias para revenda adquiridas de pessoas físicas; iv) outras entradas desoneradas da contribuição; v) mercadoria adquirida (milho) com suspensão da contribuição; e, vi) aquisições (mercadorias) sujeitas à alíquota zero.

Na atividade comercial, compra e revenda de mercadorias, e na atividade industrial, fabricação de produtos para venda, as despesas com fretes nas aquisições das mercadorias vendidas e dos insumos (matéria-prima, embalagem e produtos intermediários), quando suportadas pelo adquirente, integram o custo de suas vendas e o custo industrial de produção, nos termos do art. 13, caput, § 1º, "a", do Decreto-lei nº 1.598/1977, assim dispondo:

"Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;

[...]."

O art. 2º da Lei nº 10.833/2003, citado e transcrito anteriormente, na parte que se aplica ao deslinde do litígio das matérias opostas nesta fase recursal, prevê expressamente, as rubricas que geram créditos da contribuição passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

Assim, com fundamento nesses diplomas legais, passamos à análise de cada uma das despesas de fretes suscitadas pelo contribuinte.

i) para o transporte/transferência de produtos acabados

As despesas incorridas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados, industrializados pelo contribuinte, entre seus estabelecimentos, para venda posterior, se enquadram como despesa de frete na operação de venda e, consequentemente, geram créditos da contribuição, nos termos do inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

ii) para o transporte mercadorias para depósito fechado e armazém geral

Embora não conste dos autos, tendo em vista que os produtos acabados (industrializados pelo contribuinte) foram objeto de glosas específicas, em relação às despesas de fretes para transferência/transporte entre os seus estabelecimentos, inclusive, revertida nesse julgamento, no item I, e, ainda, que tem como atividade econômica, dentre outras, a revenda de mercadorias, conclui-se que as despesas com os fretes para a remessa de mercadorias para depósito fechado e armazém geral foram incorridas com mercadorias adquiridas para revenda.

O parágrafo 2º, inciso II, do art. 3º, citados e transcritos anteriormente, prevê que as aquisições de mercadorias não sujeitas ao pagamento da contribuição, ou seja, isentas, alíquota zero ou não alcançada por ela, não dão direito a créditos. Segundo o art. 13 do Decreto-lei, citado e transcrito anteriormente, as despesas com fretes de mercadorias adquiridas, quando suportadas pelo adquirente, integram o seu custo. Como o crédito da contribuição é calculado sobre o custo de aquisição, torna-se imprescindível, demonstrar e provar que as mercadorias transportadas estavam oneradas pela contribuição.

Conforme demonstrado no Relatório de Auditoria Fiscal, parte integrante dos autos, e não impugnado pelo contribuinte, além da atividade industrial, o contribuinte exerce a revenda de mercadorias, principalmente de grãos e cereais, cujas operações comerciais não estão sujeitas ao pagamento da contribuição por força de dispositivos legais, tais como isenção, alíquota zero, não alcançadas pela incidência e com suspensão, dentre eles, destacam-se pelo volume e valor, os seguintes: 1) produtos hortícolas. 2) adubos; 3) defensivos; 4) arroz; 5) corretivos de solo; 6) farinhas (milho e trigo); 7) leite em pó e soro de leite em pó; 8) farinha de trigo; 9) trigo; 10) pré-misturas; 11) aposições da CONAB; e, 12) milho.

Nos pedidos de ressarcimento/compensação, o ônus de provar a certeza e liquidez do valor pleiteado/compensado é do reclamante, neste caso, do contribuinte. As normas legais, a Lei nº 13.105/2015 (novo CPC), art. 373, inciso I, e a Lei nº 9.784/1999, art. 36, preveem que cabe ao interessado provar os fatos que alega.

No presente caso, o contribuinte deveria ter demonstrado e comprovado que as despesas de fretes para transferência/transporte de mercadorias para depósito fechado e armazém geral foram incorridas com mercadorias tributadas pela contribuição. Contudo, em momento algum, alegou e/ ou demonstrou e provou, mediante documentos fiscais e contábeis, que tais despesas foram para transportar mercadorias sujeitas à contribuição.

iii) fretes para transportar mercadorias para revenda adquiridas de pessoas físicas

As mercadorias para revenda adquiridas de pessoas físicas não dão direito ao crédito da contribuição. Somente as mercadorias adquiridas para industrialização dão direito a créditos calculados em percentuais reduzidos, ou seja, o denominado crédito presumido da agroindústria. Segundo consta do Relatório de Auditoria Fiscal, somente foram glosados créditos sobre as despesas de fretes incorridas com aquisições de mercadorias para revenda.

O parágrafo 3º, inciso I, do art. 3º, citados e transcritos anteriormente, prevê que o direito ao crédito se aplica exclusivamente as aquisições de pessoas jurídicas domiciliadas no País. Assim, os fretes vinculados às aquisições de pessoas físicas não geram créditos.

iv) fretes vinculados a outras entradas desoneradas da contribuição

Conforme já demonstrado anteriormente, no item II, as aquisições desoneradas da contribuição não geram créditos. Esta vedação está prevista expressamente no parágrafo 2º, inciso II, do art. 3º, citados e transcritos anteriormente. Assim, as despesas com fretes vinculados a elas também não geram créditos.

v) fretes para o transporte de mercadoria adquirida (milho) com suspensão da contribuição

Os bens (mercadorias) adquiridos para revenda com suspensão da contribuição não dão direito ao créditos por força do próprio princípio da não cumulatividade.

Consoante já demonstrado no item IV, se as mercadorias transportadas não estão sujeitas à contribuição, ou seja, foram adquiridas com suspensão, foram também revendidas com suspensão. Não sendo tributadas, as despesas com fretes vinculadas a elas, na aquisição, também não geram créditos.

vi) fretes para transferência/transporte de bens (mercadorias) adquiridas e sujeitas à alíquota zero

A vedação de aproveitamento de créditos sobre aquisições de bens sujeitos à alíquota 0 (zero) tem como motivação e fundamento os mesmos argumentos e dispositivos do item II. Assim, tais despesas não geram créditos.

À luz do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional e DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial do contribuinte apenas e tão somente para reconhecer o seu direito de aproveitar créditos sobre as despesas com fretes incorridas com a transferência/transporte de produtos acabados entre seus estabelecimentos, cabendo à autoridade administrativa apurar seu valor e homologar a Dcomp até o limite apurado.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Processo nº 13971.908779/2011-39
Acórdão n.º **9303-007.283**

CSRF-T3
Fl. 1.670
