



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721121/2020-06
ACÓRDÃO	3102-002.523 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

ALEGAÇÕES DESTITUÍDAS DE PROVA.

Compete ao contribuinte o ônus da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito de lançar do fisco. Inviável o reconhecimento do direito a créditos em relação a serviços descritos de forma genérica ou em relação aos quais o contribuinte não logrou comprovar serem relevantes/essenciais no desenvolvimento da atividade econômica.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. POSSIBILIDADE. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Desde que respeitado o prazo de cinco anos e demonstrada a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da COFINS pode ser aproveitado nos meses seguintes, na forma autorizada pelo artigo 3º, § 4º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, sem necessidade de retificação das obrigações acessórias.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

É permitido o desconto de crédito das contribuições em relação ao frete para formação de lotes de exportação, em função de comporem o custo da operação de venda, nos termos do artigo 3º, inciso IX c/c artigo 15 da Lei nº 10.833/2003.

Ademais, sem o transporte interno que leva a mercadoria produzida até o porto ou aeroporto, a atividade de exportação não pode ser iniciada, tratando-se, portanto, de insumo da atividade econômica, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. AQUISIÇÕES COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito das contribuições apuradas no regime não cumulativo sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da empresa comercial exportadora, assim como sobre os respectivos fretes e demais despesas não vinculadas às exportações de produtos próprios.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. REMESSA DE MERCADORIAS EM BONIFICAÇÃO, BRINDES E DOAÇÕES. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Bonificações e brindes são desdobramentos da venda de mercadorias, promovidas pelo vendedor a fim de tornar seu produto competitivo no mercado e atrair a fidelização de clientes. Portanto, o frete relacionado ao transporte dessas mercadorias gera créditos de PIS e COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso IX, e artigo 15, da Lei nº 10.833/2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. RETORNO DE PRODUTO ACABADO DEPOSITADO EM ARMAZÉM GERAL OU DEPÓSITO FECHADO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram créditos de PIS e COFINS as despesas de frete na devolução de produtos acabados armazenados no depósito fechado.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como os fretes previstos no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. AQUISIÇÃO DE FERTILIZANTES, ALGODÃO, MILHO, CAFÉ E SOJA. TRANSPORTE DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

A apuração do crédito relacionado frete não possui uma relação de subsidiariedade com a apuração do crédito do produto transportado. Comprovado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve gerar crédito das contribuições em sua integralidade.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. PRODUTOS ACABADOS. REMESSA PARA DEPÓSITO FECHADO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

As despesas com crédito relacionadas ao transporte de produtos acabados com destino a depósito fechado não geram crédito da contribuição pois as despesas não são efetuadas em operação de venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. DEVOLUÇÃO DE VENDA. TRANSPORTE DO BEM DEVOLVIDO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não geram créditos da contribuição as despesas com frete incorridas na devolução de bem vendido, ainda que tais despesas tenham sido suportadas pelo contribuinte.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. REGISTRO DE CRÉDITOS EM DESCONFORMIDADE COM O ENTENDIMENTO DA AUTORIDADE FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Não deve subsistir a multa aplicada por entrega de EFD-Contribuições com omissões, informações incompletas ou inexatas, quando as divergências encontradas pela Autoridade decorrem de divergência na interpretação da legislação tributária no que diz respeito aos bens e serviços que geram direito a créditos de PIS e COFINS no regime da não cumulatividade.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA OU DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. INCOMPETÊNCIA. ART. 26-A DO DECRETO Nº 70.235/1972 E SÚMULA Nº 2 DO CARF.

É vedado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar a legislação tributária sob fundamento de ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma ou, ainda, afronta a princípios constitucionais. Aplicação do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e da Súmula nº 2 do CARF.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DISTINÇÃO. CUMULAÇÃO DE MULTAS. INOCORRÊNCIA.

A obrigação de pagar o tributo tem natureza distinta da penalidade pecuniária aplicada por descumprimento de obrigações acessórias. A aplicação da multa de mora sobre as contribuições pagas em atraso e da multa por entrega de EFD-Contribuições com omissões, informações incompletas ou inexatas não caracteriza a cumulação de penalidades.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o recurso voluntário da seguinte forma: i) por unanimidade: a) reverter a glosa dos créditos com fretes na remessa de mercadorias para formação de lotes de exportação; b) reverter as glosas de créditos com frete vinculado à remessa de mercadorias em bonificação, brindes e doações; c) reverter a glosa de créditos com frete vinculado à aquisição de fertilizantes, algodão, milho, café e soja; d) afastar a multa por entrega de EFD - Contribuições com omissões, informações incompletas ou inexatas. O conselheiro Pedro Sousa Bispo acompanhou a relatora pelas conclusões haja vista que entende que bonificação, brindes e doações não se equipara a operações de vendas para efeito de creditamento das contribuições; ii) Por maioria: a) para reverter a glosa dos créditos escriturados e aproveitados extemporaneamente pelo contribuinte. Vencido o conselheiro Pedro Sousa Bispo; b) para manter a glosa dos fretes na aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, fretes na devolução de produtos acabados depositados em armazém geral e depósito fechado. Vencidos os Conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Karoline Marchiori de Assis; iii) Pelo voto de qualidade, para manter a glosa: a) glosa dos créditos com frete vinculado às transferências de produtos acabados entre os estabelecimentos da Recorrente; e b) glosa dos créditos relativos ao frete em operações de remessa de mercadorias para depósito fechado para comercialização posterior. Vencidos os conselheiros Matheus Shwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães (relatora) e Karoline Marchiori de Assis. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira.

Sala de Sessões, em 18 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Redator designado

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fábio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Luiz Carlos de Barros Pereira, Karoline Marchiori de Assis, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se o presente processo de Autos de Infração (fls. 1697/1703 e fls. 1704/1710) lavrados para cobrança de PIS e COFINS, acrescidas de multa isolada de 75%, de multa em razão de supostos registros incorretos na EFD-Contribuições e de juros de mora, no valor total de R\$ 144.909.391,86, sob a acusação de apropriação indevida de créditos durante o ano-calendário 2016.

Os lançamentos se originaram da glosa de créditos de PIS e COFINS apropriados sobre as seguintes despesas:

1. crédito extemporâneo;
2. frete em operação de venda cuja nota fiscal da mercadoria continha cláusula FOB;
3. frete em operação de compra cuja nota fiscal da mercadoria continha cláusula CIF;
4. frete em operações de remessa de mercadoria para formação de lote para exportação;
5. frete na aquisição de mercadoria com fim específico de exportação;
6. frete na remessa de mercadoria com fim específico de exportação;
7. frete em operações de remessa e entrada de mercadoria em bonificação;
8. frete no retorno de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém geral;

9. frete na remessa e retorno de mercadoria e bem para conserto ou reparo;
10. frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimento;
11. frete na remessa e entrada de sacarias e vasilhames;
12. frete na aquisição de fertilizantes utilizados como insumos;
13. frete na aquisição de algodão, milho e café para revenda;
14. frete na aquisição de soja;
15. frete na aquisição de materiais diversos;
16. fretes diversos;
17. frete na remessa de mercadoria para depósito fechado em operação de venda FOB;
18. frete em operações de devolução de mercadorias vendidas e compradas;
19. frete de produtos não especificados;
20. frete na transferência de mercadorias adquirida de terceiros;
21. transporte de pessoal;
22. outros créditos classificados como extemporâneos;
23. propaganda e publicidade;
24. serviços portuários, despachante e fumigação;
25. serviços de manutenção não relacionados ao processo produtivo;
26. agenciamento, corretagem e manutenção de software;
27. fretes diversos;
28. consultoria jurídica;
29. locação de veículos; e
30. serviços não relacionados ao processo produtivo.

Segundo o Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 1720/1802), os créditos relacionados a tais dispêndios foram glosados por não terem base legal nem consonância com o entendimento adotado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

A impugnação apresentada pelo contribuinte foi julgada parcialmente procedente pela 9ª Turma da DRJ-08, através do Acórdão nº 108-010.393 (fls. 8141/8241), proferido na sessão de 25/02/2021, que reverteu parte das glosas, nos termos da ementa a seguir reproduzida:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração de crédito somente pode abranger operações relativas ao período de apuração, vedada a apropriação extemporânea. O aproveitamento de crédito

relativo a período de competência pretérita deve ser precedido da revisão da apuração da contribuição do período a que pertence tal crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova de créditos utilizados como dedução do COFINS devido na sistemática da não-cumulatividade é do contribuinte. Não sendo essa prova produzida nos autos, correta a glosa das deduções efetuadas.

IMPUGNAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO. PROVAS.

De acordo com a legislação, a impugnação mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para a revisão do lançamento.

CRÉDITOS. FRETES. VENDAS. CLAUSULA FOB. CONHECIMENTO DE TRANSPORTE. TOMADOR DO SERVIÇO. CONTRIBUINTE.

Embora conste a cláusula FOB nas notas fiscais de vendas, os Conhecimentos de Transportes apresentados indicam que o tomador do serviço de frete é o impugnante, restando comprovado que é o contribuinte (vendedor) que suportou o ônus do frete na venda e, portanto, tem o direito de apurar créditos de PIS e COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES PARA FORMAÇÃO DE LOTES DE EXPORTAÇÃO.

Os gastos com transporte para a formação de lote de exportação não se caracterizam como insumos, por serem suportados em momento posterior à etapa da produção dos bens ou da prestação dos serviços, estando alheio ao dispositivo legal que somente autoriza o crédito de bens e serviços utilizados na produção; e também não se enquadram no conceito de frete na operação de venda, por não corresponder a transporte nas operações de vendas de produtos diretamente ao adquirente.

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VEDAÇÃO.

É vedado à empresa comercial exportadora aproveitar créditos relativos a custos, despesas e outros encargos por conta da aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, para apurar de PIS e COFINS no regime não-cumulativo vinculados à receita de exportação, nos termos do § 4º do art. 6º e inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

FRETES. VENDA DE MERCADORIAS. REMESSAS/ENTRADAS EM BONIFICAÇÃO, DOAÇÃO E BRINDE. CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ÚNICO. AUSÊNCIA DE SEGREGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE Fica mantida a glosa dos créditos apurados sobre os fretes relacionados a operações de remessas/entradas em bonificação, doação e brinde, quando o contribuinte não comprova/segrega, para cada Conhecimento de Transporte, qual parte do valor do frete está relacionada à operação de venda

de mercadorias e qual está relacionada à operação de remessa de mercadorias em bonificação, doação e brindes, prejudicando a liquidez e certeza dos créditos que seriam passíveis de apropriação.

FRETES. VENDAS DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO, COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Comprovado que não se tratam de operações de transferências entre estabelecimentos do remetente, e sim de operações de vendas, com fim específico de exportação, para outra pessoa jurídica, cabe reconhecer o direito ao crédito de PIS/COFINS do correspondente frete.

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

O crédito sobre o valor do frete na aquisição é admitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento e na mesma proporção em que esse se der, já que o frete compõe o custo de aquisição do bem adquirido e a este está jungido e submetido como elemento acessório.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. COMPROVAÇÃO.

Não se admite a apuração de créditos não cumulativos na falta de apresentação de documentos que indiquem a finalidade do bem ou do serviço no processo produtivo da empresa. Reajusta-se o valor reconhecido do direito creditório quando apresentada documentação comprobatória em sede de manifestação de inconformidade.

MULTA POR ENTREGA DE EFD-CONTRIBUIÇÕES COM OMISSÕES E INFORMAÇÕES INEXATAS OU INCOMPLETAS. CABIMENTO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. CUMULATIVIDADE.

A infração por entrega de EFD-Contribuições com omissões, informações incompletas ou inexatas é de natureza objetiva, sendo correta a aplicação da multa correspondente prevista no art. 57 da MP 2.158-35/2001. Por tratarem-se de atos ilícitos distintos há que se manter a aplicação da multa de ofício quanto aos tributos não recolhidos e da multa regulamentar quanto às incorreções e omissões na EFD-Contribuições. Inaplicável o Princípio da Consunção às penalidades previstas por descumprimento de obrigações tributárias, cujas hipóteses de incidência são distintas e decorrem de lei específica.

JUNTADA DE NOVAS PROVAS DOCUMENTAIS.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvado o disposto nas alíneas “a” a “c” do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração de crédito somente pode abranger operações relativas ao período de apuração, vedada a apropriação extemporânea. O aproveitamento de crédito relativo a período de competência pretérita deve ser precedido da revisão da apuração da contribuição do período a que pertence tal crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova de créditos utilizados como dedução do COFINS devido na sistemática da não-cumulatividade é do contribuinte. Não sendo essa prova produzida nos autos, correta a glosa das deduções efetuadas.

IMPUGNAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO. PROVAS.

De acordo com a legislação, a impugnação mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para a revisão do lançamento.

CRÉDITOS. FRETES. VENDAS. CLAUSULA FOB. CONHECIMENTO DE TRANSPORTE. TOMADOR DO SERVIÇO. CONTRIBUINTE.

Embora conste a cláusula FOB nas notas fiscais de vendas, os Conhecimentos de Transportes apresentados indicam que o tomador do serviço de frete é o impugnante, restando comprovado que é o contribuinte (vendedor) que suportou o ônus do frete na venda e, portanto, tem o direito de apurar créditos de PIS e COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES PARA FORMAÇÃO DE LOTES DE EXPORTAÇÃO.

Os gastos com transporte para a formação de lote de exportação, não se caracterizam como insumos, por serem suportados em momento posterior à etapa da produção dos bens ou da prestação dos serviços, estando alheio ao dispositivo legal que somente autoriza o crédito de bens e serviços utilizados na produção; e também não se enquadram no conceito de frete na operação de venda, por não corresponder a transporte nas operações de vendas de produtos diretamente ao adquirente.

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VEDAÇÃO.

É vedado à empresa comercial exportadora aproveitar créditos relativos a custos, despesas e outros encargos por conta da aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, para apurar de PIS e COFINS no regime não-cumulativo vinculados à receita de exportação, nos termos do § 4º do art. 6º e inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

FRETES. VENDA DE MERCADORIAS. REMESSAS/ENTRADAS EM BONIFICAÇÃO, DOAÇÃO E BRINDE. CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ÚNICO. AUSÊNCIA DE SEGREGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Fica mantida a glosa dos créditos apurados sobre os fretes relacionados a operações de remessas/entradas em bonificação, doação e brinde, quando o contribuinte não comprova/segrega, para cada Conhecimento de Transporte, qual parte do valor do frete está relacionada à operação de venda de mercadorias e qual está relacionada à operação de remessa de mercadorias em bonificação, doação e brindes, prejudicando a liquidez e certeza dos créditos que seriam passíveis de apropriação.

FRETES. VENDAS DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO, COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Comprovado que não se tratam de operações de transferências entre estabelecimentos do remetente, e sim de operações de vendas, com fim específico de exportação, para outra pessoa jurídica, cabe reconhecer o direito ao crédito de PIS/COFINS do correspondente frete.

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

O crédito sobre o valor do frete na aquisição é admitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento e na mesma proporção em que esse se der, já que o frete compõe o custo de aquisição do bem adquirido e a este está jungido e submetido como elemento acessório.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. COMPROVAÇÃO.

Não se admite a apuração de créditos não cumulativos na falta de apresentação de documentos que indiquem a finalidade do bem ou do serviço no processo produtivo da empresa. Reajusta-se o valor reconhecido do direito creditório quando apresentada documentação comprobatória em sede de manifestação de inconformidade.

MULTA POR ENTREGA DE EFD-CONTRIBUIÇÕES COM OMISSÕES E INFORMAÇÕES INEXATAS OU INCOMPLETAS. CABIMENTO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. CUMULATIVIDADE.

A infração por entrega de EFD-Contribuições com omissões, informações incompletas ou inexatas é de natureza objetiva, sendo correta a aplicação da multa correspondente prevista no art. 57 da MP 2.158-35/2001. Por tratarem-se de atos ilícitos distintos há que se manter a aplicação da multa de ofício quanto aos tributos não recolhidos e da multa regulamentar quanto às incorreções e omissões na EFD-Contribuições. Inaplicável o Princípio da Consunção às penalidades previstas por descumprimento de obrigações tributárias, cujas hipóteses de incidência são distintas e decorrem de lei específica.

JUNTADA DE NOVAS PROVAS DOCUMENTAIS.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvado o disposto nas alíneas “a” a “c” do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 19/04/2021 (fls. 8264/8318), alegando o seguinte:

DAS ATIVIDADES DO CONTRIBUINTE

- Trata-se de pessoa jurídica que desenvolve atividades relacionadas à industrialização de produtos agrícolas, especialmente soja em grãos e caroço de algodão, e comercialização, tanto no mercado interno quanto no mercado externo, de produtos agrícolas e seus derivados (soja em grãos, farelo de soja, farelo de algodão, óleos vegetais, café cru em grãos, milho, algodão em pluma);

- A Recorrente, além de industrializar, beneficiar, transformar, processar, comercializar, importar e exportar produtos agrícolas e seus derivados, presta serviço de transporte de mercadorias, gera e comercializa energia elétrica, presta serviços de armazenagem de mercadorias, serviços de transporte multimodal de cargas secas a granel, granéis líquidos e/ou cargas embaladas, dentre outras atividades;

DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

- Os créditos da não cumulatividade podem ser pleiteados a qualquer tempo, enquanto não decaído o direito ao seu exercício, não havendo norma clara que imponha a retificação das obrigações acessórias para inclusão de créditos nos períodos de apuração a que se refiram;

- O artigo 3º, §4º, da Lei nº 10.833/2003 é claro ao permitir o aproveitamento dos créditos em períodos posteriores, caso não seja possível utilizá-los no mês de competência. Tal dispositivo não obriga os contribuintes registrarem seus créditos nas obrigações acessórias correspondentes a cada competência em que apurados;

- O Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 20/2012, vigente em 2016, previa expressamente a possibilidade de registrar créditos extemporâneos no Registro 1101 e 1102 da EFD Contribuições;

DOS CRÉDITOS APROPRIADOS COM DESPESAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS CUJA OPERAÇÃO SE SUJEITA À SUSPENSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES

- Em relação às despesas com serviços de transporte de mercadorias em operação de venda, a legislação é clara ao determinar que referidas despesas garantem ao tomador do serviço o direito ao crédito, conforme estabelecido no artigo 3º, inciso IX e artigo 15 da Lei nº 10.833/2003;

- Há autonomia do direito ao crédito de frete frente ao direito de apropriação de crédito da mercadoria transportada;

DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE FRETES EM OPERAÇÕES DE FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO

- A exportação de commodities ocorreu pela via marítima, como de costume, sendo necessário o preenchimento integral do navio com a quantidade a ser exportada para que o transporte possa iniciar;

- As remessas para formação de lote ocorrem somente quando já há operação de venda formalizada com o adquirente no exterior, de sorte que tais remessas constituem parte da operação de venda e são essenciais para que ocorra o transporte da mercadoria vendida ao exterior;

- Não se trata de remessas para venda futura ou de opção logística, como mal compreendido pela Autoridade Lançadora, mas sim de uma operação única de venda ao exterior que, para ocorrer, depende das remessas para formação de lote até atingir a quantidade que será exportada;

DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE FRETES NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO

- O Auto de Infração concluiu que não poderia haver a manutenção integral dos créditos relacionados às despesas de frete na aquisição de mercadorias com fim específico de exportação porque a possibilidade de apropriação de créditos do frete estaria vinculada à possibilidade de apropriação de crédito das mercadorias transportadas;

- Ao contrário da tributação das mercadorias adquiridas, o frete é um negócio jurídico autônomo, adquirido de pessoa jurídica desvinculada do fornecedor e sujeito, portanto, à incidência das contribuições, sendo possível o creditamento integral das contribuições sobre tais pagamentos;

DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE FRETES NA REMESSA DE MERCADORIAS EM BONIFICAÇÃO, DOAÇÃO E BRINDES

- Ao constatar que determinado serviço de transporte estava relacionado com Nota Fiscal de mercadoria remetida em bonificação, doação ou brinde, a Autoridade Fiscal não prosseguiu com a análise das demais operações vinculadas ao frete e glosou o crédito referente ao serviço de transporte;

- Os serviços de transporte cujo crédito foi glosado também estão relacionados com operações de venda, o que garante o direito integral ao crédito apropriado;

- Para demonstrar que os serviços de transporte também foram prestados em operações de venda de mercadorias, o contribuinte anexou planilha contendo a chave de acesso

de todos os Conhecimentos de Transporte (Doc Comprobatórios 07), onde é possível consultar as Notas Fiscais de venda referenciadas (Coluna "AA");

DOS CRÉDITO COM FRETES NO RETORNO DE MERCADORIAS DEPOSITADA EM DEPÓSITO FECHADO OU ARMAZÉM GERAL

- Considerando que tais fretes são essenciais/necessários para a consecução da atividade da empresa, à luz do conceito de insumo definido pelo STJ, é perfeitamente aplicável o quanto disposto no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002;

DOS CRÉDITOS COM FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS E EMPRESAS DO MESMO GRUPO BEM COMO NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU RECEBIDAS DE TERCEIROS

- Os serviços de frete na movimentação de matérias primas, produtos intermediários, produtos em elaboração, ou mesmo produtos acabados, entre as unidades produtivas, ou mesmo entre unidades produtivas e unidades comerciais de uma mesma pessoa jurídica, compõem o custo dos produtos vendidos ("CPV"), eis que, até o momento em que são colocados no ponto de venda, não podem ser tratados como despesas comerciais;

- O custo dos estoques das matérias-primas e produtos em elaboração englobam os custos do serviço de transporte de movimentações destes produtos e, por essa razão, gera direito ao crédito;

DOS CRÉDITOS COM FRETES NA AQUISIÇÃO DE ALGODÃO, MILHO E CAFÉ PARA COMERCIALIZAÇÃO

O Auto de Infração glosou créditos de despesas com serviços de transporte na aquisição de fertilizantes utilizados como insumo, bem como algodão, milho e café para comercialização, sob o argumento que tais mercadorias dão direito apenas ao crédito presumido;

- O direito ao crédito de PIS e COFINS sobre despesas com frete não está associado ao direito ao crédito da aquisição da mercadoria;

- Se o contribuinte suportou o ônus na contratação do serviço de transporte de tais mercadorias, e se tais fretes são essenciais e necessários à atividade da empresa, imperioso o reconhecimento do direito ao crédito;

DOS CRÉDITOS COM FRETES NA AQUISIÇÃO DE SOJA

- A Autoridade Lançadora também glosou créditos com despesas de frete de soja em grãos porque tal mercadoria não dá direito ao crédito ordinário.

- O direito ao crédito de PIS e COFINS sobre despesas com frete não está associado ao direito ao crédito da aquisição da mercadoria;

- Considerando que o contribuinte figurou como tomador do serviço de transporte e suportou o ônus na contratação do frete de tais mercadorias, e considerando que tais fretes são

essenciais e necessários à atividade da empresa, imperioso o reconhecimento do direito ao crédito;

DOS CRÉDITOS DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS SUPOSTAMENTE NÃO JUSTIFICADOS PELA IMPUGNANTE

- Na planilha elaborada pela fiscalização, contendo os serviços que supostamente não foram esclarecidos pelo contribuinte, constam créditos apropriados de forma extemporânea, assistência técnica, serviços portuários, manutenção, agenciamento e corretagem, dentre outros serviços listados no Termo de Verificação Fiscal;

- A glosa em questão não deve prevalecer, haja vista que em nenhum momento durante a fiscalização o contribuinte foi intimado para esclarecer a apropriação de serviços utilizados como insumos além dos fretes;

DA MULTA POR OMISSÕES/INCORREÇÕES NA EFD-CONTRIBUIÇÕES

- Para fundamentar a aplicação da penalidade, a Autoridade Fiscal aduziu que os créditos apropriados pelo contribuinte e registrados na EFD-Contribuições foram realizados de forma incorreta;

- As incorreções na obrigação acessória passíveis de aplicação de multa não podem ser equiparadas com o registro de créditos de operações comprovadamente realizadas, simplesmente porque, no entendimento da Autoridade Fiscal, a despesa não é passível de apropriação de crédito

- Apenas seria possível aplicar tal penalidade caso a empresa, por exemplo, registrasse créditos de operações inexistentes ou em valores discrepantes ao dispêndio realizado, que não é o caso dos autos.

DA CUMULAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO COM A MULTA ISOLADA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

- A cumulação das multas não deve prevalecer, haja vista o nítido caráter confiscatório da penalidade imposta, que representa quase 122% do valor dos supostos débitos devidos;

- Deve ser aplicado o princípio da consunção, na medida em que a multa em razão da ausência de pagamento das Contribuições absorve a multa pelo registro de informações incorretas na EFD-Contribuições;

- A aplicação cumulada das multas fere frontalmente a Le nº 9.784/99.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Alegações genéricas e destituídas de comprovação

Com relação a determinados serviços cujos respectivos créditos foram objeto de glosa por parte da fiscalização, o contribuinte limitou-se a alegar, de forma genérica e sem amparo em documentação probatória:

1. impossibilidade de manutenção da glosa com relação a determinados serviços, em face da ausência de intimação do sujeito passivo para prestar esclarecimentos na fase anterior ao lançamento;
2. impossibilidade de manutenção da glosa com relação a determinados serviços, por serem relevantes/essenciais à atividade econômica desenvolvida, os quais devem ser considerados como insumos, conforme determinado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Sobre o tema, adoto, como razões de decidir, os seguintes fundamentos do acórdão recorrido:

Dos Outros Créditos (item 5.1.2.3 do TVF)

Alega o impugnante que a planilha elaborada pela fiscalização contendo os serviços que supostamente não foram esclarecidos pela Impugnante, constam créditos apropriados de forma extemporânea, assistência técnica, serviços portuários, manutenção, agenciamento e corretagem, dentre outros serviços listados entre os itens 5.1.2.3.1 e 5.1.2.3.9 do Termo de Verificação Fiscal. Que em nenhum momento durante a fiscalização a Impugnante foi intimada para esclarecer a apropriação de serviços utilizados como insumos além dos fretes. Que a resposta mencionada pela Autoridade Fiscal, enviada pela Impugnante no dia 25.05.2020 teve origem no Termo de Reintimação Fiscal nº 14, onde foi solicitado o complemento de informações tão somente em relação aos dispêndios com serviços de transporte. Que em momento algum a Autoridade Fiscal questionou ou solicitou informações sobre os demais serviços utilizados como insumo pela Impugnante, razão pela qual o único motivo da glosa (não apresentação de informações) não merece prosperar.

Não procede a alegação do impugnante.

As glosas do item 5.1.2.3 – OUTROS CRÉDITOS foram as seguintes:

- 5.1.2.3.1. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS;
- 5.1.2.3.2. SERVIÇO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA; PROPAGANDA E PUBLICIDADE;
- 5.1.2.3.3. SERVIÇOS PORTUÁRIOS, DESPACHANTE, FUMIGACAO;

- 5.1.2.3.4. MANUTENÇÃO NÃO RELACIONADA AO PROCESSO DE PRODUÇÃO;
- 5.1.2.3.5. AGENCIAMENTO, CORRETAGEM; MANUTENÇÃO DE SOFTWARE;
- 5.1.2.3.6. FRETES DIVERSOS;
- 5.1.2.3.7. SERVIÇO DE CONSULTORIA JURÍDICA;
- 5.1.2.3.8. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS;
- 5.1.2.3.9. SERVIÇOS NÃO RELACIONADOS AO PROCESSO DE PRODUÇÃO;

Basta uma simples leitura do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 1720-1820) para constatar que a Fiscalização examinou cada um dos itens acima e, com base nas informações disponíveis na EFD-Contribuições (especialmente a “Descrição da Mercadoria/Serviço” e a “Descrição Complementar”), fundamentou devidamente, por questões de direito, as glosas efetuadas. Em nenhum dos itens 5.1.2.3.1 ao 5.1.2.3.9 a Fiscalização fundamentou as glosas por falta de apresentação de informações pelo contribuinte.

Dos Serviços não Relacionados ao Processo de Produção (item 5.1.2.3.9 do TVF)

Alega o impugnante que Autoridade Lançadora glosou créditos de PIS e COFINS sobre despesas com diversos serviços de manutenção essenciais a sua atividade. Que conforme se depreende das anexas Notas Fiscais (Doc_Comprobatorios12), tais serviços são vitais para manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo da empresa. Que não há dúvidas de que, sem a manutenção das máquinas empregadas no processo produtivo, se torna impossível a consecução da atividade pela Impugnante, daí porque o crédito de PIS e COFINS sobre as despesas com tais serviços deve ser reconhecido. (...)

Analisando os documentos apresentados pelo impugnante (Doc_Comprobatorios12 – fls. 8114 a 8136), constata-se que somente para as notas fiscais de fls. 8114 e 8134 é possível inferir que se tratam de gastos com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo da empresa.

Conforme as descrições contidas nas notas fiscais de fls. 8114 e 8134, verifica-se que tratam-se de serviços efetuados em rolo e moega de moinhos e, portanto, entendo que é razoável concluir que são gastos efetuados com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo da empresa.

Para as demais notas fiscais não é possível, somente com base nas descrições contidas nos documentos, concluir que são gastos com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo da empresa ou serviços utilizados como insumos.

As notas fiscais de fls. 8116, 8117 e 8118 da empresa Estaleiros Vale do Tietê Ltda. referem-se a: “Serviços de docagem e preparação de chata graneleira”. Tratam-se

de serviços prestados em embarcações e, portanto, não relacionados diretamente com o processo produtivo da empresa.

As notas fiscais de fls. 8123 e 8124 da empresa Cerbasi Hidraulica e Diesel Ltda. referem-se a "Serviço de manutenção Turbo Scania". Tratam-se de serviços prestados em veículos e, portanto, não relacionados diretamente com o processo produtivo da empresa.

As notas fiscais de fls. 8135 e 8136 são contas de energia elétrica e, portanto, não são serviços de manutenção em máquinas e equipamentos nem serviços utilizados como insumo. Observe-se que as despesas com energia elétrica consumidas no estabelecimento do contribuinte permitem creditamento específico previsto no inciso III, do art. 3º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nas notas fiscais de fls. 8115, 8119, 8120, 8121, 8122, 8125, 8126, 8127, 8129, 8130, 8131, 8132 e 8133 constam informações genéricas (ex: "mão de obra", "instalação e montagem de aparelhos", "Serviços Prestados de Manutenção", "Manutenção mecânica", etc.) ou indicação de máquinas e equipamentos para as quais não é possível concluir que são utilizados no processo produtivo da empresa (ex: serviços em balança, peneira, condicionador rotativo, correia, etc.).

Para estes casos não basta a simples apresentação das notas fiscais comprovando as despesas, são também necessários esclarecimentos e provas de que os serviços e as máquinas/equipamentos citados nas notas fiscais são efetivamente aplicados/utilizados no setor de produção e não em outros setores da empresa (como por exemplo o de revenda de mercadorias).

E conforme já exposto, nos casos de apropriação de créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins, é o contribuinte quem toma a iniciativa de viabilizar seu direito ao aproveitamento do crédito. Em consequência, é seu o ônus de provar a existência e o quantum do crédito pretendido (Código do Processo Civil – CPC, art. 333).

Cumprido ressaltar, ainda, que a fase contenciosa do processo administrativo fiscal é instaurada apenas com a apresentação da impugnação pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972, não havendo qualquer dispositivo que obrigue a autoridade fiscal a intimar o contribuinte para prestar esclarecimentos antes de formalizado o lançamento de ofício, como já reconhecido pelo CARF:

"CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO. SÚMULA CARF. Nº 162. PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF.

A legislação não exige que a lavratura da Notificação de Lançamento seja precedida por um Termo de Constatação e Intimação Fiscal emitido para que o contribuinte, antes do lançamento de ofício, se manifeste acerca das constatações fiscais. Pelo contrário, o direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação da impugnação ao lançamento, conforme jurisprudência sumulada. Inexistindo prejuízo à defesa, afasta-se, de plano,

qualquer conjectura sobre um eventual cerceamento ao direito de defesa ou ao contraditório.”

(CARF, Processo nº 13971.721198/2015-18, Recurso Voluntário, Acórdão nº 2401-011.056 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 9 de maio de 2023)

Créditos extemporâneos

A DRJ manteve a glosa dos créditos aproveitados de forma extemporânea pelo contribuinte asseverando que os incisos do §1º do artigo 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelecem que o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota sobre o valor dos itens neles mencionados quando adquiridos, incorridos ou devolvidos no mês.

Com relação aos serviços de transporte cujas informações das vendas das mercadorias foram identificadas pelo contribuinte no momento da impugnação, a DRJ identificou uma diferença de um ou dois meses entre as datas de emissão dos conhecimentos de transporte e a data da apropriação do crédito. Em razão disso, os julgadores mantiveram a glosa, reiterando que não há previsão legal para a apropriação de créditos extemporâneos.

A Recorrente alega que o artigo 3º, §4º, da Lei nº 10.833/2003 permite o aproveitamento dos créditos em períodos posteriores, caso não seja possível utilizá-los no mês de competência, e que tal dispositivo não obriga os contribuintes registrarem seus créditos nas obrigações acessórias correspondentes a cada competência em que apurados.

No que tangencia aos serviços de transporte identificados no momento da impugnação, o contribuinte esclarece que o conhecimento de transporte é escriturado somente após a confirmação de entrega da mercadoria pelo prestador de serviço, culminando em uma diferença temporal entre a emissão do documento e sua escrituração contábil, com consequente apropriação de crédito de PIS e COFINS. Assim, não se trata de crédito extemporâneo, mas sim de escrituração de documento fiscal e reconhecimento da despesa em momento onde é possível mensurá-la com bases confiáveis.

Com razão o contribuinte.

Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado.

O artigo 3º, § 4º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 admite que o crédito não aproveitado em determinado mês o seja nos meses subsequentes:

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

(...) § 4º - O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.”

Reforça-se tal direcionamento o fato de as Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de Ajustes Positivos de Créditos e de Ajustes Negativos de

Créditos, contemplarem a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração.

Quanto à EFD-Contribuições, o Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, que aprova o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital do PIS e da COFINS, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS).

Também há diversos precedentes do CARF admitindo o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS de forma extemporânea, sem necessidade de retificação das obrigações acessórias:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2010 a 31/12/2010

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.”

(CARF, Processo nº 13896.721356/2015-80, Recurso Especial do Procurador, Acórdão nº 9303-012.977 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 15 de março de 2022)

“CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. OBRIGATORIEDADE DE RETIFICAÇÃO EFD-CONTRIBUIÇÕES AFASTADA.

As leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 autorizam o aproveitamento do crédito apurado em outros períodos, se não utilizados no mês, não fixando condicionante. Logo, exigir do contribuinte reparos nas obrigações acessórias (DCTF e EFD-CONTRIBUIÇÕES/DACON), colide com os comandos legais, tolhendo legítimo direito.”

(CARF, Processo nº 13656.900455/2017-11, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3301-013.155 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de agosto de 2023)

“REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da COFINS pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.”

(CARF, Processo nº 13896.721356/2015-80, Recurso Especial do Procurador, Acórdão nº 9303-012.977 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 15 de março de 2022)

“CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.

Os créditos relativos à Contribuição ao PIS e à COFINS podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos. Tendo sido a necessidade de retificar tais documentos o motivo para a glosa perpetrada pela Fiscalização, necessário rechaçá-la e reconhecer o direito ao crédito em questão.”

(CARF, Processo nº 15578.000194/2010-66, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402-008.178 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 23 de março de 2021)

Também não há qualquer vedação à escrituração de documentos fiscais em competência diversa daquela em que a respectiva despesa foi incorrida:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

IPI. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. ESCRITURAÇÃO NO PERÍODO EM QUE SE CONSTATA NOTAS FISCAIS NÃO-ESCRITURADAS.

Ao se constatar a existência de notas fiscais não escrituradas no prazo próprio, pode se proceder à sua escrituração extemporânea no mês em que se percebe a falta, e desde que dentro do prazo prescricional.”

(CARF, Processo nº 10120.911713/2012-30, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3002-001.322 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária, Sessão de 17 de junho de 2020)

Pelo exposto, voto pela reversão da glosa em relação aos créditos de frete escriturados/aproveitados extemporaneamente.

Frete em remessas para formação de lote para exportação

A DRJ manteve a glosa dos créditos calculados sobre o frete nas operações de formação de lote de exportação asseverando que tais prestações não se equiparam a operações de venda e nem tampouco podem ser considerados como insumos da atividade econômica.

A Recorrente esclarece que a exportação de commodities ocorreu pela via marítima, sendo necessário o preenchimento integral do navio com a quantidade a ser exportada para que o transporte marítimo possa iniciar.

Informa que as remessas para formação de lote apenas ocorrem quando já há operação de venda formalizada com o adquirente no exterior, de tal sorte que tais remessas constituem parte da operação de venda e são essenciais para que ocorra o transporte da totalidade da mercadoria vendida ao exterior.

Acrescenta que não se trata de remessas para venda futura ou de opção logística, mas sim de uma operação única de venda ao exterior que, para ocorrer, é necessário realizar remessas para formação de lote até atingir a quantidade da mercadoria que será exportada. Assim, conclui que tem direito ao crédito integral oriundo dos referidos dispêndios.

Assiste razão à Recorrente.

As despesas com frete para formação de lotes de exportação compõem o custo da operação de venda, pois que se caracterizam como despesas aduaneiras, necessárias para que a mercadoria possa cumprir os requisitos para exportação, sendo, desta forma, componente do custo da operação de venda.

Portanto, é permitido o desconto de crédito de PIS e COFINS sobre o frete pago no transporte para formação de lotes destinados à exportação, por constituir insumo na atividade econômica, na forma do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e por compor o custo da operação de venda, nos termos do artigo 3º, inciso IX c/c o artigo 15 da Lei nº 10.833/2003.

Há precedentes do CARF avalizando tal entendimento:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

FRETES. FORMAÇÃO DE LOTE. EXPORTAÇÃO. DEPÓSITO FECHADO OU ARMAZÉM GERAL. CRÉDITOS.

É permitido o desconto de crédito da contribuição em valores pagos a título de fretes para formação de lotes de exportação e fretes pagos a título de transporte de produtos para depósitos fechados ou armazéns gerais, em função de os mesmos se enquadrarem no conceito de insumos, por comporem o custo da operação de venda, previsto no artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.”

(CARF, Processo nº 10935.902451/2014-08, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3301-012.749 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 28 de junho de 2023)

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

FRETE NA REMESSA PARA FORMAÇÃO DE LOTES DE EXPORTAÇÃO. CONTRIBUINTE INDUSTRIAL E EXPORTADOR. REMESSA ESSENCIAL. RECEITA IMUNE. CRÉDITO RECONHECIDO.

Sendo a contribuinte exportadora, conclui-se que sem o transporte interno que leva a mercadoria produzida até o porto ou aeroporto, a atividade de exportação não pode ser iniciada (inciso II art. 3º Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

O frete interno que está incorporado ao preço final da mercadoria exportada, constitui receita de exportação que, por sua vez, está sob a guarida da imunidade (§ 2º, inciso I, art. 149, CF e inciso I dos artigos 5º e 6º, respectivamente, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

(CARF, Processo nº 10935.720291/2015-53, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3401-012.661 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de fevereiro de 2024)

Isso posto, voto pela reversão da glosa dos créditos relacionados às despesas com o frete na remessa de mercadorias para formação de lotes de exportação.

Frete na aquisição de mercadorias com fim específico de exportação

A fiscalização glosou os créditos de frete na aquisição de mercadorias com fim específico de exportação sob o argumento de que, em tais operações, o contribuinte atuava como comercial exportadora, de modo que o direito ao crédito estaria vedado pelo artigo 6º, §4º, da Lei nº 10.833/2003.

A DRJ manteve a glosa sob o fundamento de que, se a legislação veda o direito ao crédito na aquisição de mercadoria com fim específico de exportação, o direito ao crédito sobre os dispêndios com frete também seria vedado.

Segundo os julgadores, não poderia haver a manutenção integral dos créditos relacionados às despesas de frete na aquisição bens e mercadorias adquiridos com fins específicos de exportação, uma vez que a possibilidade de apropriação de créditos do frete estaria vinculada a possibilidade de apropriação de crédito das mercadorias transportadas.

A esse respeito, a Recorrente alega que o frete é um negócio jurídico autônomo, adquirido de pessoa jurídica desvinculada do fornecedor e sujeito, portanto, à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo possível, portando, o creditamento integral das contribuições sobre tais pagamentos.

Em que pese o acerto da premissa da qual parte o contribuinte, quanto à autonomia do direito ao crédito do frete em relação ao crédito da mercadoria transportada, nesse caso específico, não lhe assiste razão.

Tal como colocado pela DRJ no acórdão recorrido, o aproveitamento de créditos nessas condições é expressamente vedado pelo §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003:

“Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

(...) § 4º - O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.” (destaquei)

Com efeito, na operação com mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, a receita de venda pertence ao fornecedor da comercial exportadora. Da mesma forma, todos os créditos relativos aos custos, despesas e encargos incorridos e incluídos no preço da mercadoria vendida com o fim específico de exportação são de fruição exclusiva do vendedor da mercadoria, enquanto a comercial exportadora, que tem atuação como uma intermediária nessa operação, não tem direito a nenhum crédito na entrada e/ou débito na saída da mercadoria, que não pode gerar benefício de exportação novamente.

Este tem sido o entendimento do CARF, inclusive no âmbito da CSRF:

“DESPESAS DE FRETES. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECIFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora, assim como sobre os respectivos fretes e demais despesas não vinculadas às exportações de produtos próprios.”

(CARF, Acórdão nº 9303-009.670, julgado em 16/10/2019, CSRF, Relator Rodrigo Pôssas)

“DESPESAS DE FRETES. AQUISIÇÕES COM FIM ESPECIFICO DE EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial

exportadora, assim como sobre os respectivos fretes e demais despesas não vinculadas às exportações de produtos próprios.”

(CARF, Acórdão nº3302-010.597, da 3ª Seção de Julgamento/ 3ª Turma/2ª Turma Ordinária, sessão de 23 de março de 2021, relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães)

Portanto, voto pela manutenção das glosas dos créditos vinculados ao frete na aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação.

Frete na remessa de mercadorias em bonificação, doação e brindes

Segundo o contribuinte, a fiscalização, ao constatar que determinado serviço de transporte estava relacionado à nota fiscal de remessa de mercadoria em bonificação, doação ou brinde, não prosseguiu com a análise das demais operações (de venda) vinculadas ao mesmo conhecimento de transporte e glosou o respectivo crédito.

A DRF manteve a glosa dos créditos asseverando que o contribuinte não comprovou nem tampouco segregou, para cada conhecimento de transporte, a parte do frete vinculada às operações de venda, impossibilitando o cálculo do correspondente crédito de PIS/COFINS.

A Recorrente alega que, estando os serviços de transporte relacionados a operações de venda, não há qualquer fundamento para manutenção da glosa.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

A bonificação e os brindes são desdobramentos da venda de mercadorias, promovidas pelo vendedor a fim de tornar seu produto competitivo no mercado e atrair a fidelização de clientes. Portanto, o frete relacionado ao transporte dessas mercadorias deve igualmente gerar créditos de PIS e COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso IX, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ademais, vem prevalecendo o entendimento sobre a autonomia do crédito do frete em relação ao crédito do produto transportado, sendo irrelevante que a mercadoria entregue a título de brinde, doação ou bonificação não seja onerada pelas contribuições, desde que o serviço de transporte seja tributado.

Assim, voto por reverter as glosas de créditos com despesas de frete vinculado à remessa de mercadorias em bonificação, brindes e doações.

Fretes no retorno de mercadorias depositadas em depósito fechado

A DRJ manteve a glosa dos créditos com despesas de frete de produtos acabados depositados que retornaram ao estabelecimento depositante asseverando que estes custos não geram direito ao crédito de PIS e COFINS, pois são gastos posteriores à finalização do processo de produção, nos termos do item 5 do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018.

A Recorrente aduz que tais fretes são essenciais/necessários para a consecução de suas atividades, à luz do conceito de insumo definido pelo STJ.

Sem razão a Recorrente.

As despesas com frete relacionadas ao transporte de produtos acabados para depósito fechado e armazém geral com intuito de comercialização posterior constituem despesas na operação de venda e geram créditos de PIS e COFINS, como decidido pela CSRF no Acórdão nº 9303-007.719.

Entretanto, o mesmo não se pode dizer com relação ao frete na devolução de produtos acabados que se encontravam depositados em armazém geral ou depósito fechado.

Isso posto, voto por manter a glosa dos créditos com despesas de frete na devolução de produtos acabados depositados em armazém geral ou depósito fechado.

Fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e na transferência de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros

A DRJ manteve a glosa dos créditos relacionados a despesas com fretes vinculados à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e na transferência de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros asseverando que, embora o conceito restritivo de insumo estabelecido pelas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004 tenha sido afastado pelo STJ no julgamento do RESP 1.221.170/PR, tal decisão não equiparou os custos operacionais a insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

Ainda segundo a DRJ, embora a decisão do STJ tenha afastado a aplicação das IN SRF nº 247/02 e 404/04, permaneceu inalterado o entendimento de que o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo, deve estar vinculado estritamente ao setor produtivo da pessoa jurídica, em observância ao disposto no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Dessa forma, os gastos anteriores ao início do processo de produção, assim como os gastos posteriores à finalização do processo de produção, não podem ser considerados insumos.

A Recorrente aduz que os serviços de frete na movimentação de matérias primas, produtos intermediários, produtos em elaboração entre as unidades produtivas, ou mesmo de produtos acabados entre as unidades produtivas e as unidades comerciais de uma mesma pessoa jurídica, também compõem o custo dos produtos vendidos, nos termos dos itens 9 e 10 do CPC 16:

“Mensuração de estoques 9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

10. O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer o estoque à sua condição e localização atuais.”

Assiste razão à Recorrente.

A jurisprudência vem admitindo o direito ao crédito vinculado ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos, por integrarem o conceito de insumo previsto no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03:

“CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS.

As despesas com fretes para transporte interno de produtos em elaboração e, ou produtos acabados, de forma análoga aos fretes entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.”

(CARF, Processo nº 13116.000753/2009-14, Acórdão 3201-002.638, Relator: Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento, Sessão de 29/03/2017)

“CRÉDITO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. OPERAÇÕES DE COMPRA E DE VENDA. POSSIBILIDADE.

Há previsão legal para a apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com fretes entre estabelecimentos, assim como dos fretes realizados nas operações de transferências, de compras e de vendas. Essas despesas integram o conceito de insumo e geram direito à apuração de créditos. Fundamento: Art. 3º, incisos II e IX, da Lei 10.833/03.”

(CARF, Processo nº 10650.902230/2017-61, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-009.199 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 21 de setembro de 2020)

Referido entendimento encontra guarida, inclusive, no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que considera tal despesa como frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do artigo 3º, inciso IX c/c artigo 15 da Lei nº 10.833/2003:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a 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. Recurso especial do contribuinte provido.”

(CARF, Acórdão nº 9303-008.268, 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 20 de março de 2019)

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.”

(CARF, Acórdão nº 9303-009.047, 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 17 de julho de 2019)

Portanto, entendo pertinente reverter a glosa dos créditos com despesas de frete vinculado às transferências de produtos acabados entre os estabelecimentos da Recorrente.

Frete na aquisição de fertilizantes, algodão, milho, café e soja

A DRJ manteve a glosa de créditos relacionados às despesas com transporte na aquisição de fertilizantes utilizados como insumo na produção sob o fundamento de que tais mercadorias dão direito apenas ao crédito presumido.

A DRJ também manteve a glosa de créditos relacionados às despesas com transporte na aquisição de algodão, milho, café e soja para comercialização sob o fundamento de que o contribuinte faz jus ao crédito presumido apenas quando adquire insumos para o processo de industrialização.

Em suma, os julgadores de primeira instância comungam do entendimento de que o crédito relativo ao frete segue o mesmo destino do crédito do bem transportado, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 99.018/2017:

“Inexiste hipótese legal prevendo a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre o frete pago na aquisição de bens. No entanto, caso seja possível a apuração de créditos em relação ao bem adquirido, por se tratar de insumo, o valor do transporte pago na aquisição poderá, em regra, integrar o custo de aquisição do bem e servirá, indiretamente, de base de cálculo do valor do crédito das contribuições a ser apurado.

A Recorrente, a seu turno, defende que o direito ao crédito das contribuições sobre despesas com frete não está associado ao direito ao crédito da aquisição da mercadoria.

Assiste razão à Recorrente.

O custo de aquisição é composto pelo valor da matéria prima ou da mercadoria adquirida para revenda e pelo valor do frete contratado para seu transporte até o estabelecimento do contribuinte. Como o custo total é composto por uma parte não tributada e outra parte tributada, a parcela tributada compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições. Logo, há de se assentir que o frete enseja direito ao crédito em tais situações.

A premissa adotada pela fiscalização, segundo a qual o destino do crédito do frete deve seguir o mesmo regime da mercadoria transportada, mostra-se equivocada, como vem sendo reiteradamente reconhecido pelo CARF:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/08/2011, 31/07/2012

CRÉDITO. FRETE TRIBUTADO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUJEITOS À NÃO INCIDÊNCIA, SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO DO BEM ADQUIRIDO AO CRÉDITO.

Tratando-se de frete tributado pelas contribuições, ainda que se refiram a insumos adquiridos e bens para revenda que não sofreram a incidência da contribuição ou foram tributados à alíquota zero, o custo do serviço, quando prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, gera direito a crédito para o adquirente.”

(CARF, Processo nº 10945.721082/2016-99, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3301-013.829 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 28 de fevereiro de 2024)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado.”

(CARF, Acórdão nº 3401-010.520 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 15 de dezembro de 2021)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito

em sua integralidade. Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte.”

(CARF, Acórdão nº 3402-003.968 – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 28 de março de 2017)

Pelo exposto, voto pela reversão da glosa relativa às despesas de frete vinculadas ao transporte na aquisição de fertilizantes, algodão, milho, café e soja, tendo em vista que a apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a apuração do crédito do produto transportado.

Frete na remessa de mercadorias para depósito fechado

A DRJ manteve a glosa de créditos relativos ao frete na remessa de mercadorias para depósito fechado em operações de venda na modalidade FOB aduzindo que a remessa de mercadorias depositadas em Depósito Fechado ou Armazém Geral não se enquadram no conceito de insumo.

A Recorrente alega que a modalidade de frete indicada na Nota Fiscal estava preenchida erroneamente e os Conhecimentos de Transporte demonstram que ela figurou como tomadora do serviço de transporte, o que lhe dá direito à apropriação dos créditos de PIS e COFINS.

Com razão a Recorrente.

As despesas com frete para a transporte de produtos acabados para depósito fechado e armazém geral com intuito de comercialização posterior constituem despesas na operação de venda e geram créditos de PIS e COFINS.

Esse foi o entendimento adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-007.719:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

DESPESAS. FRETES. PRODUTOS ACABADOS. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, DEPÓSITO FECHADO, ARMAZÉM GERAL. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte e/ ou para depósito fechado e armazém geral para venda posterior constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.”

(CARF, Processo nº 11065.902184/2008-71, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9303-007.719 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 22 de novembro de 2018)

Pelo exposto, voto pela reversão da glosa dos créditos relativos ao frete na remessa de mercadorias para depósito fechado em operações de venda, desde que os custos do transporte tenham sido, de fato, arcados pelo contribuinte.

Frete na devolução de mercadorias vendidas

A DRJ manteve a glosa dos créditos sobre as despesas com fretes vinculados a operações de devolução de mercadorias sob o fundamento de que os gastos posteriores ao processo produtivo não geram direito a créditos de PIS/COFINS.

Segundo os julgadores de primeira instância, embora os fretes de devolução de compras e de vendas desempenhem função importante na atividade da empresa, não se enquadram no conceito de insumos, pois não são gastos efetuados dentro do processo de produção.

A Recorrente alega que tais fretes são essenciais/necessários para a consecução de suas atividades, à luz do conceito definido pelo STJ, devendo dar direito a crédito das contribuições na forma do inciso II, do artigo 3º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Sem razão a Recorrente.

Com relação às operações de devolução de vendas, há permissão legal apenas para o estorno do valor do débito da contribuição, computado sobre o valor da receita da venda do bem devolvido, conforme previsto no artigo 3º, inciso VIII e § 1º, inciso IV, 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:

(...) VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

(...) § 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...) IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.”

Portanto, não há fundamento legal para a apropriação de crédito sobre os gastos com frete nas operações de devolução de vendas.

Esse é o entendimento que tem prevalecido no CARF:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2009

REGIME NÃO CUMULATIVO. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO 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 e da Cofins calculados sobre as despesas com frete incorridas na operação de devolução de bem vendido, ainda que tais despesas tenha sido suportadas pelo contribuinte.”

(CARF, Processo nº 16349.000229/2009-90, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-004.824 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 24 de outubro de 2017)

Dessa forma, por falta de previsão legal, voto pela manutenção da glosa de créditos sobre despesas com fretes vinculados a operações de devolução de mercadorias.

Multa por omissões/incorreções na EFD-Contribuições

Quanto à multa aplicada por entrega de EFD-Contribuições com omissões, informações incompletas ou inexatas, a Recorrente alega que as incorreções na obrigação acessória passíveis de aplicação de multa não podem ser equiparadas ao registro de créditos de operações comprovadamente realizadas, apenas porque, no entendimento da Autoridade Fiscal, eventual despesa não é passível de apropriação de créditos de PIS e COFINS.

A DRJ manteve a exigência da multa asseverando que, nos termos do artigo 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Entendo que assiste razão à Recorrente nesse aspecto.

Não deve subsistir a multa aplicada por entrega de EFD-Contribuições com omissões, informações incompletas ou inexatas quando as divergências encontradas pela Autoridade decorrem de divergência na interpretação da legislação tributária, no que diz respeito aos bens e serviços que geram direito a créditos de PIS e COFINS no regime da não cumulatividade.

Em recente julgamento, o CARF entendeu que a penalidade só pode ser imposta se existir erro ou omissão de fato no documento fiscal, e não quando há divergência de entendimento entre a Receita Federal e o contribuinte:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2016, 2017

MULTA PREVISTA NO ARTIGO 8º-A, INCISO II, DO DECRETO-LEI 1.598 DE 26/12/1977. ECF.

Não pode ser considerada como incorreção, para fins de aplicação da penalidade prevista no Artigo 8º-A, inciso II do Decreto nº 1.598/77, a divergência entre o contribuinte e a fiscalização, na interpretação da legislação tributária. A penalidade não pode ser utilizada como forma de impor ao contribuinte o entendimento do agente autuante sobre a forma de quitação das estimativas mensais devidas durante o ano-calendário.”

(CARF, Processo nº 15746.720390/2020-43, Recurso De Ofício e Voluntário, Acórdão nº 1302-006.413 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 15 de março de 2023, Relator Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias)

Vale reproduzir também o respectivo trecho do inteiro teor do Acórdão nº 1302-006.413 com as razões de decidir da Turma Julgadora:

“De pronto, concorda-se com a Recorrente, quando esta afirma, no Recurso Voluntário, que “a leitura da norma legal em questão não pode levar à conclusão evidentemente absurda de que toda e qualquer divergência da fiscalização quanto à forma como contabilizados determinados valores pelos contribuintes ensejaria a aplicação da multa em questão”. Pensar desta forma, de fato, levaria à absurda conclusão de que toda vez que a fiscalização autuasse o contribuinte (por exemplo, por entender que determinada despesa não seria passível de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL), dever-se-ia aplicar também uma penalidade pela “incorreção” na obrigação acessória.

Ora, se nos termos do exemplo dado, o contribuinte entendia que determinada despesa era dedutível, é razoável que, em suas obrigações acessórias, em especial naquelas em que o quantum tributário é calculado, aquela despesas fosse indicada como dedutível. Caso contrário, correria o risco, o contribuinte, inclusive, de ser autuado pelo fato de suas obrigações acessórias não refletirem a apuração do tributo, ou seja, a obrigação acessória estaria incorreta à luz do entendimento utilizado pelo próprio contribuinte na apuração do tributo devido.

(...)

Assim, pode-se afirmar que não há como admitir que, em toda divergência de interpretação da legislação entre o fisco e o contribuinte, este seja penalizado por ter indicado, em suas obrigações acessórias, o entendimento que, para ele, era o mais correto.

Entende-se, neste passo, como informação incorreta, para fins de aplicação da penalidade em comento, aquela informação que não reflita a realidade da operação realizada pelo contribuinte.

(...)

Portanto, pode-se afirmar, mais uma vez, que informações incorretas, que dão ensejo à penalidade prevista no artigo 8º-A, inciso II do Decreto-Lei 1.598/77, são aquelas que, de alguma forma, não refletem a realidade, ou seja, não refletem o que de fato aconteceu, independentemente do entendimento contrário da fiscalização sobre o tema.

Não se pode perder de vista, por outro lado, que a penalidade pecuniária não pode ser utilizada pela administração tributária como meio de arrecadação.”

A título de curiosidade, cumpre informar que o Poder Legislativo apresentou o Projeto de Lei nº 5112/2023, encampando o entendimento adotado pelo CARF naquele

juízo, como menciona a exposição de motivos da proposta legislativa, que isenta de multa o contribuinte que apresentar informação inexata no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) quando houver divergência em relação à interpretação da legislação tributária. De acordo com a proposta, penalidade só pode ser imposta se existir erro ou omissão de fato no documento.

Pelo exposto, voto pela exclusão da penalidade por entrega de EFD-Contribuições com omissões, informações incompletas ou inexatas.

Cumulação de penalidades e multa de ofício

A Recorrente ataca a cumulação das penalidades aduzindo que (1) o somatório das penalidades alcança 122% dos tributos que deixaram de ser recolhidos, assumindo contornos confiscatórios; (2) deve ser aplicado o princípio da consunção, de modo que a multa pelo não recolhimento do tributo absorva a multa pelo descumprimento da obrigação acessória; e (3) há afronta ao artigo 2º, caput e inciso VI, da Lei nº 9.784/99, que determina a aplicação do princípio da proporcionalidade na aplicação de sanções.

Sem razão a Recorrente.

Quanto às alegações de ofensa aos princípios da vedação ao confisco e da proporcionalidade na aplicação de sanções e ao pedido de aplicação do princípio da consunção, tais questionamentos implicam a aferição da validade de lei ou de ato normativo em face da Constituição Federal ou de outras leis vigentes - atividade que compete com exclusividade ao Poder Judiciário.

Saliente-se que, atualmente, encontra-se em vigor o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972, que dispõe:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”

Este entendimento também foi consagrado na Súmula nº 2 do CARF:

“Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Ademais, tendo por pressupostos fatos e fundamentação jurídica distintos, não há falar-se em cumulação de penalidades na coexistência de infrações relativas à obrigação principal e à obrigação acessória, como já reconhecido pelo CARF:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE CUMULAÇÃO DE PENALIDADES.

Tendo por pressupostos fatos e fundamentação jurídica distintos, não há falar em cumulação de penalidades na coexistência de infrações relativas a obrigação principal e acessórias.”

(CARF, Processo nº 10166.721263/2009-63, Recurso Voluntário 2402-006.044 - 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 05 de outubro de 2017)

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DISTINÇÃO.

A obrigação de pagar o tributo tem natureza distinta da penalidade pecuniária aplicada por descumprimento de obrigações acessórias.

CUMULAÇÃO DE MULTAS. INOCORRÊNCIA.

A aplicação da multa de mora sobre as contribuições pagas em atraso e da multa pecuniária decorrente da contabilização de fatos geradores de contribuições previdenciárias em títulos não próprios não caracteriza a cumulatividade de multas.”

(CARF, Processo nº 10909.004289/2007-41, Recurso Voluntário, Acórdão nº 2201-008.137 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 12 de janeiro de 2021)

Portanto, voto pela manutenção da exigência da multa de ofício.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para:

1. reverter a glosa dos créditos escriturados e aproveitados extemporaneamente pelo contribuinte, desde que seja possível verificar a inexistência de aproveitamento em outros períodos;
2. reverter a glosa dos créditos com fretes na remessa de mercadorias para formação de lotes de exportação;
3. reverter as glosas de créditos com frete vinculado à remessa de mercadorias em bonificação, brindes e doações, porque intimamente vinculadas às operações de venda;
4. reverter a glosa dos créditos com frete vinculado às transferências de produtos acabados entre os estabelecimentos da Recorrente;
5. reverter a glosa de créditos com frete vinculado à aquisição de fertilizantes, algodão, milho, café e soja;
6. reverter a glosa dos créditos relativos ao frete em operações de remessa de mercadorias para depósito fechado para comercialização posterior, desde que o custo do transporte tenha sido arcado pelo contribuinte;

- afastar a multa por entrega de EFD-Contribuições com omissões, informações incompletas ou inexatas, eis que a adoção de interpretação da legislação tributária diversa daquela adotada pela autoridade fiscal não pode ser equiparada a incorreções na obrigação acessória.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luiz Carlos de Barros Pereira**, Redator designado.

Peço vênia a eminente Relatora para divergir de parte do resultado proferido acima, expondo, a seguir, as razões pelas quais o colegiado considerou correta as glosas (1) créditos com frete vinculado às transferências de produtos acabados entre os estabelecimentos da Recorrente (item 4 da Conclusão do Voto da Relatora) e (2) créditos relativos ao frete em operações de remessa de mercadorias para depósito fechado para comercialização posterior, desde que o custo do transporte tenha sido arcado pelo contribuinte (item 7 da Conclusão do Voto da Relatora).

1. Créditos com frete vinculado às transferências de produtos acabados entre os estabelecimentos da mesma empresa.

A Lei nº 10.833, de 2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos de COFINS calculados com base em “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

A mera transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não configura operação de venda.

Neste mesmo sentido a jurisprudência dominante do STJ conforme REsp nº 1.745.345/RJ:

Trata-se de Recurso Especial, interposto ... contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, assim ementado:

(...)

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. CONCLUSÕES FÁTICOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

(...)

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS A TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O direito ao creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, decorre da utilização de insumo que se incorpora ao produto final, e desde que vinculado ao desempenho da atividade empresarial.

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Precedentes.

(...)

4. Agravo regimental desprovido" (STJ, AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, DJe de 14/12/2015).

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.

5. Recurso Especial não provido" (STJ, REsp 1.147.902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2010).

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

(...)

4. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/02/2013).

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema". Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida". Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES Relatora

2. Créditos com frete vinculado a remessa de mercadorias para depósito fechado.

Com o mesmo raciocínio do item anterior a glosa dos créditos também deve ser mantida neste caso pois, no caso de frete de produtos acabados para depósito fechado, sem ser em operação de venda, não encontra amparo legal para o seu aproveitamento.

Logo, com a devida vênia, discordo da ilustre relatora e, por conseguinte, nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Carlos de Barros Pereira