



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16349.000217/2009-65
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.687 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 8 de dezembro de 2021
Recorrentes MONSANTO DO BRASIL LTDA
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fábrica da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa.

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, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Possas (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional (fls. 2112 a 2132) e pelo contribuinte (fls. 2172 a 2218), em face do **Acórdão nº 3402-006.999**, de 25 de setembro de 2019, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento relativo a crédito de COFINS – mercado interno - do 3º trimestre de 2005, e Declarações de Compensação diversas, para fins de compensação do referido saldo credor de COFINS com débitos de tributos federais. A unidade de origem indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou as Declarações de Compensação. A decisão foi mantida pela DRJ que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Analisando o feito, a Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF julgou o recurso voluntário da seguinte forma:

(i) por maioria de votos, em não conhecer do recurso quanto à necessidade de formalização da cobrança por Auto de Infração.

(ii) por unanimidade de votos, em não conhecer dos argumentos quanto às operações de venda do Glifosato sujeitas à alíquota zero.

(iii) na parte conhecida, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma

(iii.1) por unanimidade de votos, para cancelar a glosa de créditos calculados sobre as despesas com empilhadeiras (mão de obra terceirizada e aluguéis) da empresa Transporte e Braçagem Piratininga Ltda. (Transpiratininga), à exceção da nota fiscal nº 63.729.

(iii.2) por maioria de votos, para manter a glosa quanto ao frete nas operações de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

(iii.3) por maioria de votos, para cancelar a glosa de créditos calculados sobre fretes na aquisição de insumos sujeitos a alíquota zero.

(iii.4) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto aos demais pontos.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto aos créditos de fretes na aquisição de produtos desonerados. Para comprovar a divergência, indica como paradigmas os Acórdãos nºs: **9303-005.154 e 3301-002.298.**

O Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, conforme despacho de admissibilidade às fls. 2136 a 2140.

O contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls. 2150 a 2168), requerendo o não conhecimento do recurso diante da **(i)** falta de configuração da divergência jurisprudencial, por entender que os paradigmas contrariam entendimento do STJ adotado em recurso repetitivo e não refletem a posição da legislação e jurisprudência consolidada atuais; e **(ii)** pretensão de se buscar o reexame de provas, o que não seria admitido em sede de Recurso Especial. Em relação ao mérito, alega a improcedência das razões trazidas pela Fazenda Nacional e a manutenção da decisão recorrida em relação ao reconhecimento do direito aos créditos de COFINS decorrentes de despesas com fretes tributados pela COFINS na aquisição de insumos tributados à alíquota zero.

Recurso Especial do Contribuinte

O sujeito passivo suscita divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias:

1) Quanto à nulidade acórdão recorrido: violação à ampla defesa e ao contraditório;

2) Necessidade de realização de prova pericial contábil/fiscal, industrial e documental, nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, dos artigos 36 e 57, inciso IV, do Decreto nº 7.574/2011 e do artigo 38 da Lei nº 9.784/99;

3) Apropriação de créditos fora do mês do fato gerador (créditos extemporâneos de COFINS);

4) Apropriação de créditos sobre despesas com a aquisição de insumos supostamente tributados à alíquota zero;

5) Apropriação de créditos sobre as despesas relacionadas a produtos acabados.

5.1) Glosas de créditos sobre as despesas com fretes, armazenagem, serviços extraordinários e logística dos Anexos IV, V, VIII do Despacho Decisório

5.2) Glosas de créditos sobre despesas com mão de obra do Anexo VI do Despacho Decisório

5.3) Glosas de créditos sobre despesas de fretes vinculados com operações de armazenagem do Anexo X Despacho Decisório

Para comprovar a divergência indica como paradigmas os Acórdãos nº: 1401-001.856, 2402-008.826 (**divergência 1**); 3201-006.671, 3201-004.270 (**divergência 3**); 3302-004.824 (**divergência 4**); 9303-009.485, 3301-002.999 (**divergência 5**).

O Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu parcial seguimento ao recurso especial do contribuinte quanto à seguinte matéria (Despacho de Admissibilidade às fls.2432 a 2454): **5) Apropriação de créditos sobre as despesas relacionadas a produtos acabados - 5.3) Glosas de créditos sobre despesas de fretes vinculados com operações de armazenagem do Anexo X Despacho Decisório.**

Devidamente cientificado do despacho proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, o sujeito passivo interpôs tempestivo Agravo (fls. 2462 a 2474), que foi rejeitado (Despacho em Agravo às fls. 2477 a 2487).

A Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões (fls. 2496 a 2504), requerendo o não provimento do recurso especial.

Encaminhamento e sorteio

O processo foi encaminhado a este Conselho para julgamento e, após sorteio, posteriormente distribuído a este Relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes

1 Recurso Especial da Fazenda Nacional

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, e deve ser admitido nos termos do Despacho de Admissibilidade de fls. 2136 a 2140.

Insurge-se a Fazenda Nacional contra a decisão recorrida na parte que deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito a crédito na sistemática não cumulativa da COFINS em relação aos fretes na aquisição de insumos desonerados (sujeitos à alíquota zero). Segundo seu entendimento, frete de produtos desonerados, por força de vedação prevista no art. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não gera direito a crédito das contribuições. Transcrevo excerto de suas alegações:

Com efeito, como os insumos ora sob análise são adquiridos à alíquota zero, não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima por expressa disposição legal (Art. 3º §2º inciso II da Lei 10.833/2003). Se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima, como o frete ou seguro, pois a natureza da tributação

incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal.

Não assiste razão à recorrente, quanto à impossibilidade de creditamento dos fretes sujeitos à incidência das contribuições do PIS e da COFINS, relativo às compras de mercadorias sujeitas à alíquota zero.

A solução para o litígio parte da composição do custo do insumo ou da mercadoria adquirida para a revenda. O Decreto-Lei nº 1.598/1977 prevê que o custo de aquisição de mercadorias ou de produção compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte (artigos 289 e 290 do RIR/99, e 301 e 302 do RIR/2018):

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

Custo dos Bens ou Serviços

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 Comitê de Pronunciamentos Contábeis, de forma a estabelecer o tratamento contábil para os estoques, emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 16 com a seguinte definição de custo de aquisição (texto da revisão 1):

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16(R1)

[...]

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros **diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços**. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Alterado pela Revisão CPC 01)

Dessa forma, partindo-se da premissa de que o custo com transporte faz parte do custo de aquisição do insumo (inciso II, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002) ou da mercadoria para revenda (inciso I, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002), temos que uma parte do custo foi tributada (frete), com direito a crédito, e parte do custo não foi tributada (mercadoria/insumo), sem direito a crédito.

A recorrente parte do disposto no §2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº10.833/2003 para vedar o crédito do frete na aquisição de insumos desonerados. Entretanto, a vedação legal refere-se a parcela do custo que não foi objeto de pagamento das contribuições, e não a parte do custo do insumo/mercadoria que foi regularmente tributária, conforme dispõe o inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002:

art. 3º. [...]

§ 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.

Entendo que a interpretação dada pela autoridade fiscal, no sentido de dar o mesmo tratamento do produto transportado ao frete, não seria a mais recomendada para o caso em análise, considerando a previsão legal que trata do direito ao creditamento. O comando normativo acima transcrito (inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003) impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, mas não veda o direito a crédito sobre os serviços de transporte tributados efetuados com bens desonerados. E vedar a possibilidade de crédito no frete tributado pela alegação de desoneração da mercadoria/insumo transportada violaria o princípio da não-cumulatividade para o PIS e COFINS.

Na aquisição de mercadorias para revenda ou de insumos para a produção, o preço pago pelo adquirente pode incluir a entrega em seu estabelecimento ou não, nesse caso ficando por sua responsabilidade a contratação do serviço de transporte junto a outra pessoa jurídica (transportadora) para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que possa ter a destinação prevista (revenda, estoque ou produção). O serviço de transporte, o frete, é tributado pelo PIS e COFINS, enquanto receita da transportadora. Ainda que tal dispêndio faça parte do custo de aquisição da mercadoria/insumo, tal contratação é uma operação autônoma em relação a aquisição do item transportado, e não há previsão legal para impedir o creditamento, em caso de ser receita tributável pelo prestador.

Portanto, por inexistência de vedação legal, há de se admitir o direito ao crédito sobre os dispêndios com fretes tributados na aquisição dos insumos/mercadorias desonerados.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

2 Recurso Especial do Contribuinte

O recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte é tempestivo, e deve ser admitido nos termos do Despacho de Admissibilidade de fls. fls.2432 a 2454, quanto à seguinte matéria: **apropriação de créditos sobre as despesas relacionadas a produtos acabados - glosas de créditos sobre despesas de fretes vinculados com operações de armazenagem do Anexo X Despacho Decisório.**

Entendeu o colegiado do acórdão recorrido que as despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Segundo a recorrente, deve ser assegurado o crédito em razão das despesas com frete de bens destinados à venda por serem indispensáveis à sua correta armazenagem e organização, especialmente em razão da grande quantidade de mercadorias produzidas e comercializadas.

Conforme delimitado pelo voto condutor do acórdão recorrido, trata-se de despesas com fretes de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição, em sua maioria de produtos químicos acabados denominados “Roundap” e “Glifosato Técnico”.

A matéria já foi apreciada por este colegiado em diversas oportunidades, as quais me manifestei no sentido de reconhecer o direito à tomada de créditos das contribuições não cumulativas nas aquisições de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, conceito delimitado pelo

processo produtivo do contribuinte, mas não tão restrito como aquele conceito determinado pelas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, considerando o critério da essencialidade e da relevância de determinado item com a produção dos bens ou produtos destinados à venda ou a prestação de serviços, ainda que tais itens não entrem em contato direto com os bens produzidos.

Ou seja, o termo insumo está diretamente relacionado ao processo produtivo da indústria ou da prestadora de serviços, resultando em um produto acabado ou no serviço prestado. Dessa forma, os gastos posteriores ao processo produtivo ou da prestação de serviços não podem ser considerados como insumos, exceto naquelas situações expressamente autorizadas pelo legislador e aquelas exigidas por questões regulatórias relacionadas à produção do item que será vendido.

A despesa de frete, caso relativo à aquisição do insumo ou mercadoria para revenda, poderia se enquadrar como parte do custo de aquisição, o que não é o caso. Poderia, então, se enquadrar como frete sobre vendas, naqueles casos que o vendedor assume o ônus do frete, conforme previsto pelo inciso IX, do art. 3º, da Lei 10.637/2002, o que também não é o caso, pois se refere a uma etapa anterior à venda para o cliente.

Assim, conforme já destacado na decisão recorrida, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências *(i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.*

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento aos recursos especiais da Fazenda Nacional e do Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes