



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11543.001112/2006-61  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.173 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 21 de outubro de 2021  
**Recorrente** COIMEX IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

COFINS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE CORRETAGEM NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA.

Os serviços de corretagem, na aquisição de matéria-prima, integram o custo de aquisição de insumos, permitindo seu creditamento. No entanto, esse crédito somente pode ser apropriado na mesma proporção do crédito previsto para os insumos adquiridos.

DESPESAS DE FRETES. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. VEDAÇÃO LEGAL.

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. O mesmo tratamento deve ser aplicado sobre os respectivos fretes e demais despesas, somente sendo admitido o creditamento em operações de exportação de produtos próprios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial e, no mérito, pelo voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para reverter a glosa do crédito do tributo sobre os gastos com corretagem, na proporção do crédito previsto para os insumos adquiridos, a ser liquidado pela autoridade preparadora. Vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que deram provimento parcial em maior extensão.

Nos termos ao art. 61 do Ricarf, originalmente os conselheiros votaram da seguinte forma:

- quanto ao crédito sobre fretes, por maioria de votos foi negado provimento ao recurso, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que davam provimento; e

- quanto ao crédito sobre corretagem, davam provimento em parte ao recurso os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen e Rodrigo Possas, negava provimento ao recurso o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire e davam provimento ao recurso os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - 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 Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3403-003.669**, de 20/03/2015 (fls. 4.783/4.791), proferida pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes/MF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

### Declaração de Compensação

Trata o presente processo de Declarações de Compensação – **DCOMP** (lista à fl. 148), vinculadas a Pedido de Ressarcimento, por intermédio do qual se pleiteia o reconhecimento da existência de crédito da COFINS, referente ao 4º/Tri/de 2004, apurado segundo o regime da não-cumulatividade, com débitos diversos, ressarcindo-se o saldo remanescente – via PER.

Com suporte no Parecer Seort/DRF/Vitória (fls. 147/154), foi emitido o Despacho Decisório de fls. 154/155, reconhecendo direito creditório parcial, homologando as compensações e deferindo o ressarcimento na medida dos créditos acatados (após compensação de ofício de débitos existentes). As glosas efetuadas se referem a: **(i)** apuração de créditos em relação a **corretagem** nas intermediações de café e soja, e outros serviços, como: **(a)** assessoria técnica comercial e, **(b)** despesas de condomínio); e **(ii) fretes** de remessas e transferências não detalhadas pela empresa, mesmo após intimação.

### Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

O Contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório, e apresentou Manifestação de Inconformidade de fls. 228/251, alegando, em síntese, que:

**(a)** está discutindo em juízo a aplicação da Taxa SELIC na atualização dos créditos; **(b)** os serviços de corretagem, assessoria técnica comercial e despesas com condomínio, as glosas se referem a equivocada aceção do termo “insumos”, derivada da indevida analogia com a legislação do IPI; **(c)** as despesas de fretes não foram segregadas pela

empresa por não haver tempo hábil, tendo sido o prazo adicional por ela solicitado (60 dias) indeferido pelo Fisco, não podendo este glosar todos os fretes de transferência/remessa por presunção, pela ausência de segregação; e, **(d)** a maioria das despesas de frete se refere a exportação indireta (transportes dos produtos saídos diretamente de seus fornecedores com destino aos portos para exportação, por conta e ordem da empresa juntando documentos de venda e transporte fls. 313/4.583).

A DRJ no Rio de Janeiro II (RJ), apreciou a Manifestação de Inconformidade e, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 13-40.404, de 15/03/2012 (fls.4.585/4.597), decidiu por considerar **improcedente** a Manifestação, assentando exclusivamente que:

(a) os créditos demandados em relação a fretes não se referem a nenhuma das hipóteses permitidas na lei de regência (art. 3º, incisos I, II e IX), e os documentos apresentados se referem a aquisições com fim específico de exportação, que não geram créditos, por expressa vedação legal (art. 15, III da Lei n.º 10.833/2003 c/c art. 6º, III e §4º da mesma lei); e,

(b) conceito de insumos: os bens e serviços, tem que ser efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto, ou na prestação de serviço desenvolvida pela empresa, sendo a corretagem/comissão em fase anterior ao processo produtivo, e não atendendo ao conceito de insumo também as despesas com assessoria técnica comercial e despesas com condomínio.

### **Recurso Voluntário**

Cientificado da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 4.669/4.700, sustentando que:

(a) a decisão recorrida é nula, por inovar a fundamentação adotada originalmente pelo Despacho Decisório em relação aos fretes, em patente supressão de instância administrativa;

(b) cabe sim a atualização monetária do crédito, não tendo a empresa contestado o assunto na Manifestação de inconformidade porque discutia o tema judicialmente;

(c) a não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da COFINS é de caráter constitucional, não podendo ser mitigada pela legislação infraconstitucional;

(d) a DRJ superou o entendimento do Despacho Decisório de que os fretes de remessa/transferência não gerariam créditos; mesmo assim negou o pleito sob o novo fundamento de que haveria vedação legal (inexistente) ao crédito de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação;

(e) no que se refere a corretagem/comissão, despesas com assessoria técnica comercial e despesas com condomínio, os créditos permitidos na sistemática não cumulativa para as referidas contribuições (em relação a “insumos”) devem refletir todos os gastos que colaboram direta ou indiretamente na atividade empresarial geradora das receitas.

### **Decisão de 2ª Instância**

Em apreciação dos Recursos Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 3403-003.669, de 20/03/2015 (fls. 4.783/4.791), proferida pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes/MF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado. O Colegiado assentou que:

a) quanto a compensação de ofício realizada pela Fiscalização, ocorreu a concomitância, pois importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual – Sumula CARF n.º 1;

- b) O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei;
- c) O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.
- d) Em relação a despesas com corretagem e outros “serviços”, como assessoria técnica comercial e despesas de condomínio, resta claro que nenhum destes itens se amolda ao conceito aqui trazido para insumos, na legislação que rege as contribuições;
- d) quanto aos fretes de remessas e transferências, a própria empresa (assim como os documentos anexados), esclarece que os fretes de remessa/transferência se referem ao transporte de **mercadorias adquiridas com fim específico de exportação**, até armazéns gerais localizados em Santos (que não são estabelecimentos da Contribuinte); não se comunga do entendimento que a remessa de mercadoria para armazém-geral em cidade portuária constitua propriamente um frete de venda.

### Embargos de Declaração

Cientificado do Acórdão n.º 3403-003.669, de 20/03/2015, o Contribuinte opôs os Embargos de declaração contra o recorrido (fls. 4.798/4.811), no qual aduziu existir vícios de obscuridades, omissão e contradição no julgado. Os Embargos de declaração foram admitidos pelo Presidente da TO (fls. 4.819/4.821) e levado ao plenário para análise do Colegiado. Em conclusão, decidiu-se que restaram ausentes na decisão embargada as "omissões", a "contradição" e as "obscuridades" apontadas e o Embargos foram, então, rejeitados, conforme disposto no Acórdão (Embargos) n.º 3401-003.090, de 29/01/2016 (fls. 4.822/4.828).

### Recurso Especial da Contribuinte

Cientificada do Acórdão (Embargos) n.º 3401-003.090, de 29/01/2016, que rejeitou os Embargos opostos, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 4.831/4.868 e, ratificado às fls. 4.970/5.008), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado pelos julgadores, trazendo as seguintes matérias: (i) Conceito de insumo - direito ao crédito sobre os **gastos incorridos com comissões e corretagens** (divergência na interpretação do inciso II do artigo 3º da Lei n.º 10.833, de 2003); e, (ii) Conceito de insumo – direito ao crédito sobre os **gastos incorridos com fretes** (divergência na interpretação dos incisos II e IX do artigo 3º da Lei n.º 10.833, de 2003).

O Contribuinte defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido e, no mérito, dado provimento do Recurso Especial interposto.

**(i) Conceito de insumo – direito ao crédito sobre os gastos incorridos com comissões e corretagens (divergência na interpretação do inciso II, do artigo 3º, da Lei n.º 10.833, de 2003).**

No Recurso alega que, “no acórdão recorrido prevaleceu o entendimento de que os gastos incorridos com “comissões e corretagens” não seriam aplicados diretamente na produção e, portanto, não seriam insumos da atividade empresarial da Recorrente”.

Para comprovar a divergência indica como paradigmas os Acórdãos de n.ºs 3802-001.418 e 3102-002.344, alegando que:

- na **decisão recorrida** decidiu por negar provimento ao recurso voluntário, em relação à **corretagem e outros serviços** (como assessoria técnica comercial e despesas de condomínio) sob o argumento que nenhum destes itens se amolda ao conceito aqui trazido para insumos, na legislação que rege as contribuições.

- nos **Acórdãos paradigmas**, decide, que podem ser considerados insumos, **os gastos com serviços de corretagem** de compra de matéria-prima, utilizada na fabricação de produtos destinados à venda, integrando-o a base de cálculo do crédito da referida Contribuição, nos termos do art. 3º, § 1º, I, da Lei n.º 10.637, de 2002.

No Exame de Admissibilidade do recurso, verificou-se por vislumbrar divergência de entendimento entre Turmas na aplicação da legislação tributária (inciso II do art. 3º da Lei 10.833, de 2003), especificamente em relação aos **“gastos/despesas com serviços de corretagem”**, acolhendo os paradigmas como divergentes, apenas para esta matéria.

Em relação às outras rubricas tratadas no mesmo tópico do Acórdão recorrido - **outros serviços, como assessoria técnica comercial e despesas de condomínio** – a Recorrente NÃO apresentou paradigmas, de modo que não restou demonstrada a divergência jurisprudencial.

**(ii) Conceito de insumo – direito ao crédito sobre os gastos incorridos com fretes (divergência na interpretação dos incisos II e IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003);**

Nesta matéria, aduz que no recorrido prevaleceu o entendimento de que em relação aos gastos incorridos com “fretes”, o creditamento pleiteado não encontraria amparo nos incisos II e IX do artigo 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, em divergência com decisões de outras Turmas do CARF.

Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, os Acórdãos n.º 3403-00.485 e 3401-002.075, alegando que:

- o Acórdão **recorrido** decidiu por negar provimento ao recurso voluntário, em relação às **despesas com fretes** sob o argumento que não há amparo legal para sua inclusão nas hipóteses permissivas de creditamento, notadamente no caso de despesas com fretes de transporte de mercadorias adquiridas com fins específico de exportação, até armazéns gerais de terceiros localizados no Porto de Santos.

- no **paradigma (Acórdão n.º 3401-002.075)**, entendeu-se que tanto os fretes em operações de venda para terceiros quanto os fretes de transporte entre estabelecimentos da própria empresa são suscetíveis ao creditamento. No Exame de Admissibilidade do recurso, concluiu-se que restou comprovada a divergência jurisprudencial entre os Acórdãos (recorrido e paradigma).

Posto isto, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 5.107/5.113, deu parcial seguimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte da seguinte forma: **(a)** No tópico (i), **APENAS** em relação ao direito de crédito sobre **gastos/despesas com serviços de corretagem** (inciso II do artigo 3º da Lei n.º 10.833, de 2003); e **(b)** No tópico (ii), em relação ao direito de crédito sobre os **gastos incorridos com fretes** (incisos II e IX do artigo 3º da Lei n.º 10.833, de 2003).

#### **Agravo**

Cientificada do Despacho que deu seguimento parcial ao Recurso Especial, o Contribuinte apresentou recurso de Agravo de fls. 5.121/5.131, contra a referida decisão. Em análise pela Presidência da CSRF, concluiu que embora presentes os pressupostos de conhecimento do recurso, REJEITOU o Agravo, prevalecendo o seguimento parcial ao Recurso Especial expresso pela 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, conforme consta do Despacho em Agravo de fls. 5.136/5.139.

#### **Contrarrazões da Fazenda Nacional**

Devidamente cientificada do Recurso Especial do Contribuinte e do Despacho de sua análise de admissibilidade que lhe deu seguimento parcial, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões (fls. 5.153/5.156), requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial apresentado, mantendo-se o Acórdão recorrido por seus próprios fundamentos.

Assevera que “os serviços de corretagem não se constituem em insumos da cadeia produtiva do café, nos termos exercidos pelo contribuinte. Lembre-se que o STJ, conforme antes delineado, deixou expressamente fora do conceito de insumos, meras despesas de cunho administrativo ou comercial”.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

### Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF às fls. 5.107/5.113, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

### Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. Cinge-se a controvérsia, exclusivamente em relação às seguintes matérias: **(a)** em relação ao direito de crédito sobre “**gastos/despesas com serviços de corretagem**” (inciso II, do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003); e **(b)** em relação ao direito de crédito sobre os “**gastos incorridos com fretes**” (incisos II e IX do artigo 3º, da Lei nº 10.833, de 2003).

#### *a) Conceito de insumo - creditamento das contribuições não cumulativas (COFINS).*

Primeiramente, cumpre referir que no presente recurso, discute-se a possibilidade de aproveitamento de créditos da não cumulatividade da COFINS, relativamente ao **conceito de insumo**, à possibilidade de tomada de créditos sobre os bens e serviços utilizados antes do início e depois de encerrado o processo produtivo e tomada de créditos **referentes aos gastos** que será a seguir analisados.

Pois bem. Entendo que, na análise do **conceito de insumo** para fins de reconhecimento de créditos da COFINS não-cumulativo, não se alcance todos os gastos da empresa. Contudo, há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela contribuinte visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições.

Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo **Parecer Cosit RFB nº 05**, de 17/12/2018, que buscou assento no julgado do **Recurso Especial nº 1.221.170/PR**, consoante procedimento para recursos repetitivos. Do voto da Ministra Regina Helena Costa para aquele acórdão, foram extraídos os conceitos:

(...) tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento

estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79/81, da íntegra do acórdão).

Quanto ao Parecer Cosit RFB n.º 05, ressalvo não comungar de todas as argumentações postas no citado Parecer, entretanto, concordo com suas conclusões.

Feita a ressalva, apresento o meu voto sobre o Recurso Especial de divergência do Contribuinte, no caso, englobando os bens e serviços aqui discutidos. Considerando o critério acima, passo a analisar cada elemento citado no recurso:

Importa salientar que à fl. 19, o art. 3º do Estatuto Social, informa que o objeto social (**atividade principal**) do contribuinte refere-se “a comercialização, no mercado nacional e internacional, a importação e exportação de produtos primários, semi-elaborados, manufaturados e os derivados de quaisquer processos industriais, incluindo-se máquinas e equipamentos, gêneros alimentícios, bebidas, insumos para ração animal, (...)”

**(i) Do direito de crédito sobre “gastos/despesas com serviços de corretagem”**

Informa a Fiscalização no Parecer Fiscal à fl. 151, que, “(...) Na resposta ao TIF n.º 3, às fls.100/101, o contribuinte informa que se trata de serviços de corretagem nas intermediações de café e de soja e serviços prestados na produção de açúcar e mescla. A análise realizada no arquivo de notas fiscais de entrada não permitiu comprovar a existência de qualquer serviço aplicado na produção de açúcar e mescla, tendo sido verificado que se trata de serviços de corretagem. Estes serviços por não terem sido aplicados diretamente à produção não dão direito ao crédito e foram, portanto glosados”. (Grifei)

As fls. 108, a Contribuinte informa em resposta a Intimação que, “(...) Item 1) Os serviços adquiridos sob os códigos CFOPs 1999 e 2999 contabilizados na conta contábil 1161002-Mercadorias em estoque se referem basicamente a **serviços prestados de corretagem nas intermediações de aquisições de café e de soja e serviços prestados na produção de açúcar e mescla**”. Às fls. 122/123, informa em resposta ao item 5, do Termo n.º 1/2009, os valores referentes as contas abaixo especificadas: 3211012 - Comissões a Corretagens s/ Vendas-PJ e 3211013- Corretagens s/ Vendas-PJ, que tiveram aproveitamento de crédito.

Pois bem, no tocante aos gastos com as **corretagens pagas** na compra das matérias-primas (café e soja), esta 3ª Turma da CSRF recentemente apreciou essa matéria, conforme pode ser verificado no julgamento do PAF n.º 10930.000026/2005-23, sendo prolatado o **Acórdão n.º 9303-009.340**, de 14/08/2019, de minha relatoria, que resultou na seguinte ementa (destaque para parte que interessa ao caso):

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

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

“(…) COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE CORRETAGEM NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA.

Os serviços de corretagem, na aquisição de matéria-prima, integram o custo de aquisição de insumos, permitindo seu creditamento. Esse crédito somente pode ser apropriado na mesma proporção do crédito previsto para os insumos adquiridos”.

Naquele voto, ressalto que em momento anterior, no Acórdão n.º 9303-007291, de 15/08/2018, ao elaborar o voto vencedor, entendi pela possibilidade de os gastos com corretagem, na atividade de compra de café para comercialização posterior, se consubstanciarem como insumos, tratei a corretagem como essencial à atividade e, assim, componente do custo de aquisição dos insumos, tal como ocorre com o frete sobre a aquisição de insumos.

Hoje, com arrimo nas conclusões do Parecer Normativo RFB n.º 5 de 17/12/2018, destaco que esse entendimento está apresentado a luz dos parágrafos 158 a 160, a seguir:

158. Assim, após a Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis), estão incluídos no custo de aquisição dos insumos geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:

- a) preço de compra do bem;
- b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;
- c) seguro do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;
- d) manuseio no processo de entrega/recebimento do bem adquirido (se for contratada diretamente a pessoa física incide a vedação de creditamento estabelecida pelo inciso I do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003);
- e) outros itens diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados;**
- f) tributos não recuperáveis.

159. Fixadas essas premissas, dois apontamentos acerca do cálculo do montante apurável de créditos com base no custo de aquisição de insumos são muito importantes.

160. A uma, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que:

- a) se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão;
- b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.

Por essas razões, considero procedente o Recurso Especial de divergência do Contribuinte, relativamente à glosa dos créditos relativos aos gastos com comissões/corretagens, que **deve ser revertida em parte**, na proporção do crédito devido pelo insumo adquirido.

***(ii) Crédito sobre os gastos incorridos com FRETES nas vendas e transferências de mercadorias adquiridas “com o fim específico de exportação”.***

Verifica-se no Parecer Fiscal (fls. 147/153), que o contribuinte apresenta despesas de frete, com direito a crédito incluídas nas contas contábeis: 1161002, 3211022 e 3339044. Para tanto foi intimado pelo TIF n.º 7/2009 (fls.98/99), a apresentar de forma segregada, à luz da



escrituração contábil, as despesas de frete na aquisição, nas vendas e nas remessas/transferências. Após prorrogações de prazo “o contribuinte não teve êxito em apresentar as informações solicitadas, resumindo-se a informar o que já havia informado”.

Já na Manifestação de Inconformidade, anexou aos autos as informações solicitadas, pensando uma grande quantidade de documentos referente às vendas e transportes (fls. 313/4.583), informando que a maioria das despesas de frete se refere a exportação indireta - transportes dos produtos saídos diretamente de seus fornecedores com destino aos portos para exportação, por conta e ordem da empresa.

Ou seja, os gastos com **fretes** (na aquisição, vendas e remessa/transferência das mercadorias) se referem ao transporte de mercadorias adquiridas “**com fim específico de exportação**”, até os armazéns gerais localizados no Porto de Santos/SP (que não são estabelecimentos da Contribuinte).

O Contribuinte alega em seu recurso que teria direito ao crédito na forma do inciso IX, do art. 3º, c/c no inciso II, do art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003. Afirma que tais gastos são essenciais para o desempenho das atividades comerciais.

No entanto, como bem asseverado pelo Acórdão recorrido, verifica-se que em relação à glosa dos créditos decorrentes dos fretes vinculados às exportações de produtos de terceiros, ou seja, adquiridos com o “fim específico de exportação”, inexiste amparo legal para se aproveitar créditos sobre tais gastos. Passo a explicar.

Primeiramente esclareço que, em que pese eu ter votado em janeiro de 2019, no Acórdão nº 9303-007.863, em sentido diferente (admitindo o crédito escritural, apenas, sem a possibilidade de ressarcimento/compensação), em julgamento recente, em outubro de 2019, alterei meu entendimento, nos termos do Acórdão nº 9303-009.670, para acompanhar o voto do relator, *Conselheiro Rodrigo da Costa Possas*.

Assim, as despesas de fretes sobre vendas só geram crédito conforme disposto no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, no caso previsto nos seus incisos I e II, não incluída aí a exportação de mercadorias adquiridas com essa finalidade específica (exportação), cujo vendedor é quem tem o direito a fruir o crédito nos termos do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

É certo que todos os créditos da COFINS relativos aos custos, despesas e encargos incorridos pelo vendedor e incluído no preço da mercadoria vendida com o fim específico de exportação, são de fruição exclusiva do vendedor da mercadoria e, por esta razão, o adquirente e exportador direto da mercadoria não pode se creditar da COFINS, por força do que dispõe §§1º e 4º, do art. 6º c/c inciso III, do art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, abaixo reproduzidos:

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

(...)

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:

(...)

§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.” (Grifei)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Desta forma, no tocante ao crédito da COFINS, não assiste razão à Contribuinte e, no caso, o FRETE deve seguir a natureza das mercadorias. O aproveitamento de créditos vinculados a tais mercadorias é vedado expressamente, nos termos do §4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, citados e transcritos anteriormente.

Por fim, quanto à possibilidade do enquadramento no inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, como acertadamente restou consignado no voto condutor do Acórdão recorrido, que “(...) *com a dificuldade expressa pelo julgador de piso em enquadrar o frete tratado nestes autos em uma das categorias permitidas na lei de regência (incisos I, II ou IX do art. 3º), pois não se comunga do entendimento que a remessa de mercadoria para armazém geral em cidade portuária (no caso o Porto de Santos), constitua propriamente um frete de venda”, isso, mesmo que tivesse eventualmente sido comprovada nos autos a assunção de tais despesas de transporte integralmente custeadas pela Contribuinte.*

Ante ao acima exposto, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte nesta matéria.

### Conclusão

Desta forma, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte e, no mérito, para **dar parcial provimento**, para reverter em parte a glosa dos créditos relativos aos gastos com comissões/corretagens, na proporção do crédito devido pelo insumo adquirido, a ser liquidado pela autoridade preparadora.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos