



FRETE E ARMAZENAGEM: EXPORTAÇÃO E NÃO-CUMULATIVIDADE

Maurício Pereira Faro

04.04.2019

FRETE E ARMAZENAGEM: EXPORTAÇÃO E NÃO-CUMULATIVIDADE

Frete e armazenagem – base legal e entendimento da Receita Federal

- ▼ **BASE LEGAL**: a legislação prevê a tomada de créditos de frete e armazenagem em dois dispositivos.

Artigo 3º, II, Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

“(…) bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (…)

Artigos 3º, IX e 15 da Lei nº 10.833/03

“(…) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

- ▼ **Solução de Consulta COSIT nº 11/2007**: Frete relativo ao transporte de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não gera direito ao crédito por ausência de previsão legal (não seria insumo utilizado na produção nem frete na operação de venda).

FRETE E ARMAZENAGEM: EXPORTAÇÃO E NÃO-CUMULATIVIDADE

Frete - Câmara Superior de Recursos Fiscais

▼ Acórdão nº 9303-004.318/2016 (FAVORÁVEL):

- Contribuinte se dedicava à prestação de serviços de **reparo, substituição e colocação de vidros e acessórios automotivos**, e à comercialização de vidros, faróis, lanternas e outros acessórios para automóveis e ao gerenciamento de prestadores de serviços de sua rede de afiliadas.
- Recurso Especial tratava despesas de fretes entre estabelecimentos da empresa, notadamente entre o centro de distribuição de mercadorias e as lojas comerciais da empresa. Trecho do voto vencedor*:

“Desta maneira, considerando o meu entendimento acerca do conceito de insumos, em relação os fretes, considerando o objeto social do sujeito passivo, entendo que, geram crédito de PIS/Pasep e Cofins, os serviços de frete utilizados pela empresa, por serem necessários para a atividade final de venda de mercadorias e para a prestação de serviços pela ora Recorrente.”

FRETE E ARMAZENAGEM: EXPORTAÇÃO E NÃO-CUMULATIVIDADE

Frete - Câmara Superior de Recursos Fiscais

▼ Acórdão nº 9303-006.129/2017 (FAVORÁVEL):

- Contribuinte se dedicava a indústria, comércio e exportação de **madeira**. Possuía unidades **produtivas em diversas localidades**, mas para efetivar a exportação necessitava transferir as mercadorias (lotes de exportação) para as **filiais localizadas juntos aos portos de Paranaguá, Itajaí e Rio Grande**.
- Voto vencedor* fez **referência a outro processo, julgado na sistemática dos recursos repetitivos** (artigo 47 §§ 1º e 2º do RICARF-) que tratou do caso de um contribuinte que atuava nos ramos de indústria, comércio e exportação de arroz que contratava frete ferroviário para centros de distribuição em diversos estados.
- Acórdão citado como paradigma permitiam o crédito do frete **(i)** como insumos (artigo 3º, II, da Lei nº 10.833/03) e **(ii)** como frete na operação de venda (artigo 3º, X da Lei nº 10.833/03) - *vide trechos relevantes no slide seguinte*.

FRETE E ARMAZENAGEM: EXPORTAÇÃO E NÃO-CUMULATIVIDADE

Frete - Câmara Superior de Recursos Fiscais

[Tratando do crédito com fundamento no artigo 3º, II (insumos)]

“Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de ‘insumos’ para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;*
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.” (...)*

[Tratando do crédito com fundamento no artigo 3º, IX (frete na venda)]

“art. 3º, inciso IX, das Lei 10.833/03 (...) considera o frete na “operação” de venda. A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão.” (grifos no original)

FRETE E ARMAZENAGEM: EXPORTAÇÃO E NÃO-CUMULATIVIDADE

Frete - Câmara baixa – exemplo de decisão desfavorável

▼ Acórdão nº 3201002.234 /2016 (DESFAVORÁVEL):

- Contribuinte agroindustrial efetuava transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos e posteriormente efetuava a exportação.
- A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, por maioria de votos, negou a apropriação de créditos sobre produtos acabados. Trecho do voto vencedor*:

“A discussão em torno do creditamento sobre fretes pagos na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa também não é novo nesta mesma Turma de Julgamento. Temos entendido que, como a lei fala em “frete na operação de venda”, não se justificaria o crédito na circunstância de a operação reportar-se a uma mera transferência entre estabelecimentos (CARF/2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, redator para o acórdão Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Acórdão n.º 3202-000.597, de 28/11/2012). Esse também é o entendimento de outras Turmas de Julgamento. Exemplificativamente: “

FRETE E ARMAZENAGEM: EXPORTAÇÃO E NÃO-CUMULATIVIDADE

Material de embalagem para o transporte – 3ª Turma Extraordinária

▼ Acórdão nº 3303-000.089/2019 (FAVORÁVEL):

- Contribuinte se dedica à **produção e comercialização de frutas**, de modo que utiliza **diversas embalagens** para conservação, armazenagem e preservação dos produtos, tais como caixa de papelão ondulado, etiquetas, cinta, cantoneira, selo, bandeja para maçã, rótulo, fundos e tampos de papelão ondulado. O voto vencedor* faz referência a trechos de precedente da CSRF sobre *pallets*:

“No tocante ao creditamento das despesas com embalagens, cabe lembrar que a 3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu sobre tal matéria recentemente, tendo assumido o conceito de insumos esposado na decisão do STJ acima exposta, exarando o Acórdão nº. 9303-006.068 (...)

‘Para atendimento das exigências sanitárias impostas pelos órgãos públicos responsáveis pelo controle e fiscalização, na movimentação e na armazenagem das matérias-primas e dos bens a serem utilizados na fabricação do produto final, e dos produtos finais em si, não pode haver contato com o chão, justamente para se evitar a contaminação por microorganismos, constituindo-se em mais uma das razões pelas quais é imprescindível a utilização dos “pallets” na cadeia produtiva’ (g.n)

FRETE E ARMAZENAGEM: EXPORTAÇÃO E NÃO-CUMULATIVIDADE

Regime Monofásico - Frete e armazenagem – base legal e entendimento da Receita Federal

▼ REGIME MONOFÁSICO:

Artigo 3º, I, e IX Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (...) b) **nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (← regime monofásico)**

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

▼ Solução de Consulta COSIT nº 05/2016:

- Formaliza o entendimento da Receita Federal que “nos casos dos incisos I e II” refere-se apenas às hipóteses em que é permitido o crédito na aquisição, o que não acontece na aquisição de bens sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica.
- Outras soluções de consulta posteriores ratificaram esse entendimento (ex: 265/17 e 99.079/17).

FRETE E ARMAZENAGEM: EXPORTAÇÃO E NÃO-CUMULATIVIDADE

Regime Monofásico - Frete e armazenagem – Câmara Superior de Recursos Fiscais

▼ Acórdãos nº 9303-004.310 e 9303-004.311, julgados em 25 de novembro de 2016 (FAVORÁVEIS)

- Permitiu que revendedores (não eram indústrias) registrassem créditos em relação aos dispêndios com armazenagem e frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica. Trecho do voto vencedor*:

“Ora, a restrição ao desconto de créditos para os produtos sujeitos à incidência monofásica, são inerentes aos “custos” de aquisições, como literalmente disciplinado pela legislação (art. 3º, I, das Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03), não podendo ser estendida para as operações de venda, que são despesas inerentes à outra etapa do processo empresarial, pagas para outra pessoa jurídica, diversa daquela do fornecedor do produto monofásico e que está fora dos dispêndios que compõem os “custos de aquisição”, de modo que entendo que não deve prevalecer a glosa dos créditos em questão.” (g.n.)

FRETE E ARMAZENAGEM: EXPORTAÇÃO E NÃO-CUMULATIVIDADE

Regime Monofásico - Frete e armazenagem – Câmara Superior de Recursos Fiscais

▼ Acórdão nº 9303-007.767, julgado em 11 de dezembro de 2018 (DESFAVORÁVEL)

- **Por voto de qualidade**, admite que a jurisprudência da Turma estava pacificada de forma favorável ao contribuinte (casos julgados em novembro de 2017), porém argumenta que a questão deveria ser revista após a a Solução de Consulta Cosit nº 99.079, de 20 de junho de 2017. Trecho do voto vencedor*:

“Assim, a remissão do inciso IX ao inciso I objetiva restringir o direito ao creditamento dos comerciantes no caso das vendas de produtos sujeitos à tributação plurifásica, pois o inciso I, por sua vez, remete ao § 1º do art. 2º, para excluir os “monofasiados”.

Se assim não fosse, bastaria que a norma dissesse que se referia às despesas nas operações de venda, sem necessidade de fazer qualquer remissão aos incisos I e II, pois a atividade-fim dos industriais e dos revendedores é a mesma: vender.

No trabalho de interpretação, temos que partir do principio de que a lei não contém palavras inúteis (sabemos que algumas as têm, mas, só esgotados todos os métodos interpretativos pode-se chegar a esta conclusão). Comparemos (como fez a PGFN) a redação que seria “bastante” – se o creditamento simplesmente fosse permitido, em todos os casos, e como ela positivou-se”

FRETE E ARMAZENAGEM: EXPORTAÇÃO E NÃO-CUMULATIVIDADE

Parecer Normativo COSIT nº 05/2018. Nova discussão?

CARF

Majoritariamente favorável ao industrial quando comprovada a essencialidade ao processo produtivo (insumo) ou que estava vinculada à operação de venda.

Indefinição no regime monofásico.

STJ

Definiu “insumo” para fins e tomada de crédito, afirmando que sua identificação se dará casuisticamente (REsp nº 1.221.170/PR – publicado em 24.04.2018)

Parecer Normativo COSIT nº 05/2018

- Interpretando a decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR: “**não podem ser considerados insumos** gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria **entre estabelecimentos da pessoa jurídica**, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: (a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos, (b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas (c) contratação de transportadoras.”

FRETE E ARMAZENAGEM: EXPORTAÇÃO E NÃO-CUMULATIVIDADE

Outros gastos relacionados a frete de produtos acabados e armazenagem

▼ Outros créditos

- A depender do processo produtivo do contribuinte, seria possível sustentar a tomada de créditos sobre outros dispêndios com produtos já acabados (prontos para venda):

Seguros

Seguros contratados pelo próprio industrial dos produtos já acabados que estão estocados ou sendo transportados ou escolta.

Escolta

Gastos com escolta (segurança terceirizada) de produtos que estão sendo transportados.

Logística reversa e recall

Gastos com logística reversa para garantia ou para operacionalizar *recall*.

FRETE E ARMAZENAGEM: EXPORTAÇÃO E NÃO-CUMULATIVIDADE

Outros gastos relacionados a frete de produtos acabados e armazenagem

▼ Seguros

- Sentença proferida pela Justiça Federal do Rio de Janeiro* em 13 de julho de 2018 (FAVORÁVEL).

“Fato é que a principal atividade econômica da empresa autora é o comércio atacadista e a distribuição de produtos diversos, (...),

(...)

Assim, os custos com serviço de rastreamento, embalagem de transporte, pedágio, fretes e carretos, etiqueta (MEA), manutenção de empilhadeira, seguro de cargas, Formulário DANFE, OTNE Serviço de Informação Consulta Motorista, Licença Alvará, serviços de entrega e descarga e combustível para geração de energia elétrica são custos essenciais e relevantes para a atividade econômica desenvolvida pela empresa autora, motivo pelo qual incluem-se no conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS.”

OBRIGADO!



Maurício Pereira Faro
mpf@bmalaw.com