



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

Processo n° 10830.000525/2006-20
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-007.514 – 3ª Turma
Sessão de 17 de outubro de 2018
Matéria 63.697.4352 - COFINS - CRÉDITO - Direito de crédito sobre fretes pagos para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BENTELER COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA. NÃO CONHECIMENTO.

A divergência na aplicação do direito, entre diferentes colegiados do CARF, condição para conhecimento do Recurso Especial, somente se estabelece no caso em que os colegiados, frente a situações fáticas semelhantes, aplicam o direito de forma diversa, gerando decisões divergentes. No caso, as situações fáticas enfrentadas pelos acórdãos paradigma eram diferentes daquela discutida no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente processo de ressarcimento de créditos de Cofins oriundos da incidência não cumulativa em operações do mercado interno, no montante originário de R\$ 4.933.560,93, referente ao terceiro trimestre do ano de 2005, de acordo com o PER/DCOMP transmitido em 06/01/2006.

Despacho Decisório SEORT DRF/CPS não reconheceu a integralidade do crédito, reconhecendo apenas o direito creditório de R\$ 4.864.919,10, homologando as compensações declaradas até esse limite. Tal redução decorreu do não reconhecimento de despesas com manutenção predial corretiva e preventiva bem como de fretes de transferências de produtos entre estabelecimentos da contribuinte, nos valores que compõem a base de cálculo dos créditos relativos aos serviços utilizados como insumos.

Intimada do despacho, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, para que fossem reformado o despacho decisório e reconhecido o direito creditório objeto do pedido de ressarcimento do presente processo, para que se homologue integralmente as compensações a ele vinculadas. Já a 4ª Turma da DRJ/FNS, no acórdão nº 07-23.583, considerou, por unanimidade, improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório em litígio.

Intimada do acórdão da DRJ a contribuinte, interpôs recurso voluntário e, em apertado resumo, esgrimiu os seguintes argumentos:

- decadência do direito de o fisco analisar a apuração do saldo credor de Cofins relativo ao terceiro trimestre de 2005, invocando o § 4º do art. 150 do CTN;
- frete de transferência de produtos semi-elaborados entre estabelecimentos da recorrente é um verdadeiro insumo necessário à industrialização final, da mesma forma que os gastos com a manutenção de prédios e instalações fabris influenciam diretamente na produção, sendo igualmente insumos, todos eles servindo de base de cálculo para os créditos de Cofins;
- os valores de estimativas de IRPJ e CSLL compensados, não poderiam ser exigidos, ainda que não homologados os créditos pleiteados, pois encerrado o ano-calendário só restaria apurar o valor definitivo desses tributos, com redução do saldo negativo apenas; e
- impossibilidade de imputação de multa de mora em face de denúncia espontânea, pois houve pagamento (compensação) com juros de mora, antes de qualquer atividade da fiscalização.

O recurso voluntário foi foram apreciados pela 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento em 26/02/2015, resultando no acórdão nº 3801-005.221, que tem as seguintes ementas:

*DIREITO DE CRÉDITO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO.
HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NÃO APLICÁVEL.*

Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do pedido de restituição ou ressarcimento no prazo de 5 anos. O Art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional - CTN, dispõe sobre o prazo decadencial para a homologação do lançamento; o art. 173 do CTN trata de prazo para constituição de crédito tributário; o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, cuida de prazo para homologação de Declaração de Compensação. Nenhum destes prazos se aplica à apreciação de pedidos de restituição ou ressarcimento.

MANUTENÇÃO PREDIAL. CRÉDITO DA COFINS. IMPROCEDÊNCIA.

A manutenção predial corretiva ou preventiva, não preenche a condição de insumo, aplicado direta ou indiretamente à produção de bem ou a prestação de serviço.

FRETES DE TRANSFERÊNCIA. CRÉDITO DA COFINS. PROCEDÊNCIA. *Confere direito ao crédito referente ao frete entre estabelecimentos do próprio contribuinte, em se tratando do frete de produtos inacabados, caso em que o dispêndio consistirá custo de produção e funcionará como insumo da atividade produtiva, nos termos do inciso II, do art. 3º das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03.*

COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A denúncia espontânea resta configurada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o contribuinte ao efetuar a compensação, concomitantemente ou em ato posterior o declara, anteriormente a qualquer procedimento do Fisco. Art. 138 do CTN. (Súmula 360/STJ e RESP nº 1.149.022/SP).

EXIGÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL ESTIMATIVA. *Passíveis de sanções pelo inadimplemento da obrigação.*

O acórdão teve o seguinte teor:

Acordam os membros do colegiado: I) Pelo voto de qualidade, não acatar a tese de homologação tácita. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Cássio Schappo (Relator) e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira. Designado para elaborar o voto vencedor o Conselheiro Paulo Sérgio Celani; II) Por unanimidade de votos, manter a glosa referente aos créditos decorrentes de manutenção predial; III) Por maioria de votos, restabelecer os créditos decorrentes dos fretes de transferência nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Flávio de Castro Pontes; IV) Por maioria de votos, reconhecer o instituto da denúncia espontânea nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Flávio de Castro Pontes. V) Por unanimidade de votos, manter a possibilidade de cobrança dos débitos de estimativa de IRPJ e

CSLL. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Daniel Borges Costa, OAB/SP 250.118.

Recurso especial de Fazenda

Intimada para ciência do acórdão a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência. Os acórdãos paradigmas de nº 3302-002.025, nº 3302-01.166 e nº 2201-00.081 não admitem direito a crédito pelos valores das despesas com fretes contratados para transferência de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, diferentemente do acórdão recorrido, que vê tais serviços como insumos.

O Presidente da 1ª Câmara de Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência do Procurador, com base nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, dando-lhe seguimento.

Contrarrazões da contribuinte

A contribuinte foi intimada do acórdão de recurso voluntário, recurso especial de divergência e do despacho de sua admissibilidade em 13/04/2016 e apresentou contrarrazões em 28/04/2016.

Inicia pleiteando que não se conheça do recurso especial do Procurador, pois não haveria similitude fática entre os paradigmas e o recorrido, pois neste estar-se-ia tratando de frete para transferência de produtos semi-elaborados e naqueles de produtos acabados.

No mérito, afirma que o fisco está a utilizar de conceito de insumo ligado à tributação do IPI, excessivamente restritiva no tocante ao PIS e Cofins que visam a abranger os custos e encargos imprescindíveis e essenciais para a consecução da atividade empresarial causando um alargamento da interpretação fiscal. Tal interpretação seria prestigiada pela doutrina e jurisprudência administrativa e judicial. No caso concreto, se trata de peças automotivas que são transportadas entre São Paulo e Camaçari na Bahia, para ali agregar outros componentes, finalizando sua produção. Em vista disso, haveria que se considerar o frete como despesa de insumo para o produto final.

Recurso especial da contribuinte

Na mesma data em que apresentou contrarrazões, a contribuinte interpôs recurso especial de divergência, no qual apresenta três matérias para as quais vê divergência:

- a) homologação das informações prestadas em DACON, para efeito de homologação de avaliação de pedido de ressarcimento ou restituição;
- b) apuração de créditos da não cumulatividade sobre manutenção predial; e
- c) impossibilidade de exigência de IRPJ e CSLL a título de estimativas em razão da apuração de prejuízo fiscal ao final do ano-calendário.

Indica dois paradigmas para a última matéria e um para cada uma das duas primeiras.

O Presidente da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, negou seguimento ao recurso especial de divergência para todas as matérias, pois, para

primeira matéria, paradigma e recorrido tratavam de declarações distintas, com efeitos decadenciais também distintos; na segunda há falta de similitude fática, pois o paradigma trata de manutenção de máquinas enquanto que no recorrido trata de manutenção predial; e por fim, quanto à terceira matéria, o recorrido refere-se à confissão dos valores devidos em DCOMP, que não poderiam ser afastados pela posterior apuração de saldo negativo ao final do ano-calendário correspondente, enquanto que nos dois paradigmas indicados tratava-se de lançamento de ofício, sem qualquer consideração acerca da possibilidade de rever-se confissão efetuada em DCOMP.

Inconformada, a contribuinte apresentou agravo ao despacho que denegou seu recurso especial de divergência relativamente às mesmas matérias recorridas. Em novo despacho, agora pelo Presidente do CARF, houve rejeição do agravo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo.

Conhecimento

No tocante ao conhecimento do recurso há que se realizar análise preliminar em face de alegada não similitude fática entre os paradigmas e o recorrido, aduzido pela contribuinte em suas contrarrazões. A diferença, no entender da contribuinte residiria no fato de os paradigmas tratarem de produtos acabados e no caso do recorrido estar-se-ia tratando de produtos semi elaborados, insumos sujeitos a processo produtivo final no destino.

Os paradigmas sob análise seriam os de nº 3302-002.025 e nº 3302-01.166, admitidos no despacho de admissibilidade, pela regra do § 7º do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015.

De início, há que se reconhecer que os julgados são definidos pelos seus dispositivos e não pelas razões de decidir postas no voto condutor. Justamente, o que está explicitado na parte dispositiva dos acórdãos é que faz a coisa julgada.

No tocante à matéria aqui em litígio, o acórdão nº 3302-002.025 tinha a seguinte redação:

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos:

(...)

3 - por maioria de votos, para negar o direito ao crédito nas despesas com fretes entre estabelecimentos da recorrente;

(...)

Até aqui não há referência quanto a se tratar de produtos acabados ou não. A ementa, por sua vez dispunha:

CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

*Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (**produtos acabados ou em elaboração**) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS.*

(Negritei)

Nesse ponto é que se centrou o Procurador para firmar a similitude fática. Contudo, ao observarmos o relatório do acórdão, encontramos a seguinte passagem:

*Entende a ora Impugnante que o direito aos créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS decorrentes das **despesas com fretes, quando da transferência de mercadorias (produtos acabados)** entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica encontra amparo no ordenamento jurídico, em vista da sistemática da não-cumulatividade, adotada para a Cofins e para a Contribuição ao PIS para impedir a “incidência em cascata” de tributos.*

Segundo a impugnante, a transferência de produtos entre estabelecimentos industriais se faz necessária para otimizar a logística de circulação de bens destinados à revenda e, portanto, o frete contratado pela Perdigão, por exemplo, é despesa indireta da subsequente venda e não poderia o direito ao crédito ser vedado quando de sua passagem por mais de um estabelecimento industrial, dentro da cadeia de vendas.

(Negritei.)

Aqui se observa, que realmente aquele acórdão tratava de produtos acabados e mais, no voto vencedor quanto a esta matéria estava transcrito:

O frete é um serviço que, em regra, não ocorre durante o processo de industrialização, uma vez que a movimentação durante o ciclo é efetuada pela própria empresa.

O frete entre estabelecimentos não diz respeito ao ciclo de produção e a legislação, conforme já ressaltada pelas instâncias pretéritas, somente admite o crédito relativo ao frete na operação de venda.

As alegações da Interessada quanto às normas da Anvisa já foram analisadas em itens anteriores e raciocínio semelhante aplica-se neste caso, destacando-se que seria especial em relação ao processo de produção da Interessada a refrigeração, por exemplo, e não o frete propriamente dito.

Vale dizer, é possível entender que a manutenção dos produtos em temperaturas baixas ou em outro estado exigido pela legislação represente etapa da produção, mas não é essa a

despesa que a Interessada alegou gerar o direito de crédito e, sim, o transporte.

No caso, a refrigeração tornaria o transporte possível, que não é um procedimento da produção.

Portanto, não se admite, neste caso, que o frete seja considerado insumo utilizado na produção.

O sujeito passivo daquele processo industrializava produtos alimentícios sujeitos ao transporte refrigerado, ficando evidenciado que se tratava de produto acabado, para o qual o transporte ente estabelecimentos não visava à produção, mas à logística de circulação dos bens para revenda.

No segundo acórdão admitido, de nº 3302-01.166, está indicado no relatório:

*Constatou-se também que a empresa calculou créditos sobre valores escriturados nas contas "Fretes Transferências para Vendas". **Esses fretes referem-se à transferência de produtos acabados entre diversos estabelecimentos da empresa** ou então para estabelecimentos de terceiros não clientes, caracterizando fretes não vinculados a operações de venda e, portanto, não geram créditos, por falta de previsão legal. Sendo assim, essa parcela foi glosada pela Fiscalização.*

(Negritei.)

A ementa do paradigma, no tocante a matéria, dispunha:

CRÉDITO. INSUMOS.

Os gastos com frete de produtos entre estabelecimentos não geram direito ao crédito de PIS não cumulativo, eis que tal serviço não é utilizado como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda

Recurso Voluntário Negado.

(Negritei.)

Já no voto se pode observar o seguinte entendimento:

*Tais gastos não têm amparo legal para o seu creditamento, por absoluta falta de previsão legal, eis que os fretes em apreço são despesas realizadas após a fase de produção, portanto não geram crédito visto que, conforme dispõe a lei, **para que o frete gere direito ao creditamento é necessário que esse serviço seja utilizado como insumo ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou, ainda, se a despesa estiver ressalvada na relação taxativa de bens e serviços que geram direito ao crédito, o que não é o caso.***

(Negritei.)

Aqui, mais uma vez, trata-se de produto acabado.

Ocorre ainda que o representante da contribuinte afirmou em sede de manifestação de inconformidade:

52. Ocorre que, o que se verifica, na realidade, não é a mera transferência de produtos entre estabelecimentos, mas, sim, de operação da seguinte forma concebida: o estabelecimento da Requerente, localizado em São Paulo, remete peças automotivas denominadas de "eixos traseiros", soldados e pintados, para seu outro estabelecimento, localizado em Camaçari-BA, sendo que neste local serão agregados diversos outros componentes para finalização da industrialização do referido "eixo traseiro", transformando-o em "módulo de suspensão", produto final este que será vendido para a empresa automobilística "Ford", (doc. 06)

53. Como se vê, o frete realizado entre os estabelecimentos de São Paulo e Camaçari na realidade transfere de São Paulo um produto semi-elaborado ("eixo traseiro"), o qual será utilizado como INSUMO no próximo estabelecimento da cadeia da Requerente, tendo sua industrialização finalizada com a agregação de diversos outros componentes àquele produto em Camaçari, local este onde efetivamente se tem o produto acabado ("módulo de suspensão"), sendo que nesta etapa é que se tem o produto finalizado e que será repassado ao consumidor final.

54. Portanto, o que se pode verificar é que o frete utilizado pela Requerente para composição de seu saldo credor de COFINS é efetivamente o de um "serviço utilizado como insumo", haja vista que a transferência de um produto semi-elaborado para industrialização final em outro estabelecimento nada mais é senão um insumo na cadeia econômica da Requerente e assim deve ser considerado para fins de aproveitamento dos créditos.

(Negritos do original, sublinhei.)

Tais afirmações não foram contraditadas em momento posterior, em qualquer decisão, logo, admite-se neste processo que seja esse o processo produtivo até a obtenção do produto a ser vendido.

Dessa forma, não há como paragonar os acórdãos que tratam de fretes de produtos acabados com o aresto recorrido que se estabeleceu na análise de fretes dos insumos de produção entre estabelecimentos da contribuinte.

Além disso, na própria discussão da matéria de direito, o Procurador afirma:

Com efeito, o frete de mercadorias é um serviço utilizado na distribuição/reorganização das mercadorias, e não na produção delas. Por isso os referidos fretes não podem ser considerados insumos e gerar créditos com base no inciso II do artigo 3º das Leis 10637/02 e 10833/03.

Os custos de distribuição de mercadorias não se subsumem ao conceito de insumo utilizado no processo produtivo. Ora, se o conceito de insumos utilizados na produção envolvesse também

*os custos de distribuição da mercadoria, seria completamente desnecessária a previsão do inciso IX, que menciona custos específicos desta etapa, razão pela qual, **repita-se, o frete usado para a distribuição das mercadorias não está inserido na hipótese do inciso II.***

Tratando-se, então, do inciso IX, mister registrar que ele também não alcança o valor do frete contratado para a realização de transferências de mercadorias dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores, já que tais custos não integram a operação de venda a ser realizada posteriormente. Apenas daria direito ao crédito o frete contratado para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes.

(Negritei.)

Essas passagens evidenciam que o Procurador encarava os produtos como mercadorias a serem distribuídas, ou seja produtos acabados. Além disso, tratando a seguir de conclusões da Solução de Divergência COSIT nº 11, de 2007, pacificando a matéria, transcreve:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Cofins - Apuração não-cumulativa. Créditos de despesas com fretes.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida.

(Destaquei.)

Logo, os argumentos utilizados para sustentar a divergência, igualmente se apóiam em situação fática distinta daquela do recorrido.

Tendo em vista essas observações, entendo que assiste razão à contribuinte, quando não vê similitude fática entre os acórdão paradigmas e o acórdão *a quo*. Por essas razões, voto por não conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por não conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

