



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.974426/2018-24</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-014.337 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Devem ser acolhidos os embargos de declaração quando se constata a existência de omissão na decisão embargada.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração.

Sala de Sessões, em 28 de novembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Guilherme Derouledede** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcio Jose Pinto Ribeiro, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Catarina Marques Morais de Lima, Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Derouledede (Presidente). Ausente o Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Junior, substituído pela Conselheira Catarina Marques Morais de Lima.

## RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo contribuinte, em face do Acórdão de Recurso Voluntário nº 3301-013.630, nos quais alega os seguintes vícios:

1. Omissão e obscuridade na análise do argumento de defesa relativo à manutenção dos créditos apurados na contabilidade sobre NFs canceladas (item II);
2. Omissão parcial por ausência de análise de documento fiscal relativo às notas fiscais (“NFs”) não corretamente declaradas ou inexistentes (item III);
3. Omissão devido à ausência de análise do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, referente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição; e contradição devido ao acórdão do CARF entender pela possibilidade de creditamento nos casos em que os insumos desonerados são aplicados em produtos ou serviços onerados (item IV);
4. Omissão e obscuridade ao analisar a glosa referente ao frete de transferência entre estabelecimentos da Embargante, suscitado no item relativo à Situação 07 (item V).

O despacho de admissibilidade admitiu, parcialmente, os embargos de declaração, reconhecendo os seguintes vícios:

1. Situação 06 – Aquisição de Bens ou Serviços Não Sujeitos ao Pagamento da Contribuição;
2. Situação 07 - Fretes sobre compras cujos insumos estão sujeitos à alíquota zero.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, relator.

A embargante tomou ciência do acórdão embargado em 30/01/2024, opondo os embargos em 05/02/2024 (segunda-feira), dentro do prazo de cinco dias previsto no artigo 116 do Anexo do Regimento Interno do CARF, sendo, portanto, tempestivos.

Os embargos de declaração foram parcialmente admitidos para saneamento do voto quanto aos capítulos recursais: Situação 06 – Aquisição de Bens ou Serviços Não Sujeitos ao Pagamento da Contribuição e Situação 07 - Fretes sobre compras cujos insumos estão sujeitos à alíquota zero, do recurso voluntário.

Passo à análise dos vícios admitidos.

**Situação 06 Aquisição de Bens ou Serviços Não Sujeitos ao Pagamento da Contribuição**

Neste ponto, o Recurso Voluntário utilizou três argumentos para suportar a defesa do creditamento.

O primeiro foi de que a vedação contida no inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não abarca a hipótese de aquisição sujeita à alíquota zero, pois que neste caso, há uma incidência tributária, apesar de ser com alíquota zero.

O segundo argumento foi de que somente não haverá crédito sobre bens e serviços isentos, quando estes forem revendidos ou utilizados em produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições. No caso, a redução à alíquota zero se assemelharia à isenção.

O terceiro foi de que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 teria revogado tacitamente o inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Os embargos foram admitidos, parcialmente, para sanar a contradição ou obscuridade quanto ao fato de os produtos vendidos pela recorrente serem ou não sujeitos à alíquota zero. O excerto abaixo do despacho de admissibilidade dos embargos esclarece o ponto admitido:

“Na abordagem do tema, após introduzir o assunto, a i. Relatora do processo transcreve excertos da decisão tomada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, nos autos do Resp nº 1.423.000, da Relatoria do Emin. Ministro Dr. Gurgel de Faria, para então concluir que

*Extrai-se das leituras que no regime não cumulativo das contribuições, por falta de amparo legal, é inviável apuração de crédito nas aquisições não tributadas, isentas ou sujeitas à alíquota zero, quando há revenda, ou a matéria prima adquirida fora do campo de incidência é utilizada na prestação de serviço ou na produção de bem ou produto também não alcançados pelas contribuições, isentos ou com alíquota zero.*

Depreende-se do teor do voto que, na situação de que se trata (insumos não onerados), a vedação à tomada de crédito está restrita à hipótese de revenda ou utilização em mercadoria também não onerada pela Contribuição.

Não fica claro no processo (Despacho Decisório e decisão embargada), se os produtos vendidos pela embargante são ou não são tributados pelas Contribuições.

De fato, a decisão padece do vício de contradição ou obscuridade.”

O saneamento restringe-se à definição da incidência dos produtos vendidos pela embargante, se são sujeitos ao pagamento das contribuições ou se não são alcançados pelas contribuições ou isentos ou sujeitos à alíquota zero.

Ora, depreende-se que os pedidos de ressarcimentos formulados são justamente para ressarcir créditos vinculados a receitas não tributadas no mercado interno, conforme e-fls. 02 a 08, conforme descrição do crédito pleiteado:

“201-Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno - Alíquota Básica”

A premissa jurídica para se ressarcir é justamente a não tributação das receitas no mercado interno, nos termos dos artigos 17 da Lei nº 11.033/2004 e 16 da Lei nº 11.116/2005, abaixo transcritos:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - 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; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Entendo não haver qualquer dúvida quanto à não tributação das receitas da embargante, pois os créditos pleiteados pela própria embargante foram por ela vinculados a receitas não tributadas no mercado interno, nos pedidos de ressarcimento objeto destes autos.

#### **Situação 07 - Fretes sobre compras cujos insumos estão sujeitos à alíquota zero**

A matéria foi tratada no acórdão embargado da seguinte forma:

“[...]”

Retomando o caso, corroborado pela DRJ, a Autoridade Fiscal alega que o frete segue o insumo sujeito à alíquota zero e, por essa razão, inexistindo recolhimento das contribuições na operação principal (aquisição de insumo), mostra-se inviável apuração de créditos de seu secundário (frete).

No entanto, este Colegiado por diversas vezes admitiu apuração de crédito de PIS/PASEP e COFINS nos fretes pagos pelo contribuinte para o transporte de insumos, mesmo nos casos em que reduzidos à zero à alíquota do insumo.

Isso porque o frete pode ser elemento dissociável do insumo. Ou seja, uma vez tributado o serviço de frete (apartado da operação atinente à aquisição do insumo), a possibilidade de cálculo do crédito funda-se no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a saber:

[...]

À vista disso, revento à glosa sobre o serviço de transporte contratado pela Recorrente no transporte de insumos (fertilizantes e suas matérias primas).

Em relação aos demais itens citados pela Recorrente “143. Os fretes sobre transferências entre estabelecimentos em fase de industrialização geram direito a crédito, sendo que os fretes entre estabelecimentos aqui incluem as remessas de matérias-primas para armazém, as remessas para industrialização, as transferências, dentre outros assemelhados.”, não está claro no despacho decisório que tais itens estão imbuídos no chamado “frete sobre compra”.

Diante disso, resta prejudicado conceder os créditos atinentes aos fretes entre estabelecimentos, de transferências e de remessas para armazém, sob pena de decisão ultra petita.”

Verifica-se que o acórdão embargado concedeu o crédito no frete de aquisição de insumos, mas não conheceu da alegação relativa aos fretes de transferência entre estabelecimentos, transferências e remessas para armazéns, remessas para industrialização por considerar que não estava claro se houve glosa deste tipo de frete na rubrica “frete sobre compra”.

Os embargos alegam que a discussão sobre tais fretes está presente no recurso voluntário, no capítulo “Situação 07 - Fretes sobre compras cujos insumos estão sujeitos à alíquota zero” e que o acórdão deveria apreciar o mérito das glosas ou deixar claro que os fretes de transferência entre estabelecimentos não fazem parte da referida glosa.

O despacho de admissibilidade proferiu a seguinte análise neste ponto:

“Mais uma vez assiste razão à embargante neste particular.

A decisão considerou que o Despacho Decisório não foi claro em relação à efetiva glosa dos créditos com gastos realizados para o transporte de mercadorias entre estabelecimentos. Se há falta de clareza no trabalho realizado pela Fiscalização Federal, alguma medida deve ser tomada para sanear o processo e viabilizar a execução segura do acórdão, seja pela conversão do julgamento em diligência, seja pelo provimento ou improvimento do recurso em relação às glosas desta natureza eventualmente realizadas, ou seja por qualquer outra medida que venha ser decidida pela Turma por ocasião do julgamento do processo.”

A dúvida reside na existência de glosa relativa a fretes de transferência de insumos entre estabelecimentos da embargante.

No Despacho Decisório (e-fls. 307/309), o item “Situação 07- Fretes sobre Compras cujos insumos estão sujeitos à Alíquota Zero” é concluído da seguinte forma:

“Assim, fretes sobre compras, mesmo considerado exemplificativo o conceito de insumo trazido pelo art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, ainda assim não são considerados insumos.

Pelas razões descritas acima, os CTEs de <Frete sobre Compras> cujos insumos não foram sujeitos ao pagamento (pois sujeitos à Alíquota Zero) das contribuições de PIS/COFINS foram glosados.”

A glosa se referiu a fretes sobre compras.

Em manifestação de inconformidade, a embargante introduziu a alegação de crédito sobre transferências entre estabelecimentos na fase de industrialização, o que foi também rechaçado pela DRJ, que considerou que as glosas se referiram apenas aos fretes na aquisição de matéria-prima sujeita à alíquota zero. O excerto abaixo esclarece:

“Quanto aos demais argumentos da empresa, cabe esclarecer que, de fato, o entendimento da RFB é no sentido de que as despesas com transferências de matérias-primas e produtos em elaboração entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica geram direito a crédito da não cumulatividade (artigo 172, § 1º, inciso IX da IN/RFB nº 1.911/2019).

No entanto, o contribuinte pretende estender este entendimento a diversas outras hipóteses, relativas a transporte entre pessoas jurídicas diversas, quando a glosa se refere especificamente à aquisição de matéria-prima sujeita à alíquota zero.”

A DRJ confirmou o entendimento da RFB quando à possibilidade de tomada de créditos na transferência de insumos entre estabelecimentos da empresa, mas que tais fretes não compunham a lide.

Em recurso voluntário, a embargante repete as alegações, mas não enfrenta o fundamento utilizado pela DRJ em seu acórdão, no sentido da inexistência de glosa quanto à transferência de insumos entre estabelecimentos.

E foi neste sentido, o caminho tomado pela decisão embargada, ou seja, não conheceu das alegações quanto às outras modalidades de fretes referidas no recurso voluntário, à exceção de fretes sobre compras de insumos sujeitos à alíquota zero, em razão de não comporem o litígio. Destarte, entendo não haver a omissão ou obscuridade alegada.

Diante do exposto, voto para rejeitar os embargos de declaração.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède