



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10909.002664/2006-37
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° **9303-009.043 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 17 de julho de 2019
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
SEARA ALIMENTOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

Para conhecimento do Recurso Especial, é necessária a comprovação de divergência jurisprudencial pelo recorrente. Não é possível a verificação de divergência quando as discussões travadas no acórdão recorrido e no paradigma se referem a matérias diversas.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal (relator), Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Vanessa Marini Ceconello.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Redatora designada

Participaram do presente 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 Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento, de créditos da Cofins, não cumulativa - Exportação, referente ao 1º trimestre de 2006, no valor originário de RS 9.198.624,45, utilizados em diversos pedidos de compensação.

A DRF em Itajaí exarou despacho decisório (e-fls. 836 a 858), em 24/11/2008, pelo qual foi reconhecido em parte o direito creditório, com as seguintes considerações:

- foi objeto de glosa o valor de bens adquiridos para revenda, bem como insumos, sujeitos à alíquota zero da contribuição;
- com relação a despesas de armazenagem e frete na venda, foram glosados os valores dos conhecimentos de transporte não vinculados a Notas Fiscais de venda;
- quanto a bens do imobilizado, foram glosados os encargos sobre bens não utilizados diretamente na produção;
- houve ainda glosa do valor da subcontratação de Transporte de cargas por pessoas físicas, pelo fato de o sujeito passivo não prestar serviço de transporte;
- foi realizado o recálculo do crédito presumido de atividade agrícola, com base no insumo adquirido; e
- foi feito o recálculo do rateio dos custos comuns.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às e-fls. 864 a 888.

Em breve resumo, contesta :

- a glosa dos valores das aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, alegando que dariam direito a crédito em razão da incidência em cascata em etapas anteriores;
- a glosa dos créditos por fretes na operação de venda, afirmando o efetivo valor suportado pela contribuinte e defendendo o entendimento de que não há exigência na legislação de escrituração de notas fiscais no Livro de Registro de Saídas para que sejam gerados os referidos créditos;
- que se glosem os créditos relativos a despesas de frete entre estabelecimentos da mesma empresa, relativamente a transferências essenciais ao processo produtivo, defendendo seu creditamento e que transferências de

produtos acabados entre estabelecimentos também dão direito a crédito em determinadas condições;

- a glosa dos encargos de depreciação de bens do imobilizado, indevida, afirmando que todos os bens fazem parte do processo produtivo;
- a glosa do crédito presumido da agroindústria por aquisições junto a pessoas jurídicas, defendendo a possibilidade de seu aproveitamento;
- a aplicação da alíquota para apuração do crédito utilizada com base no insumo, afirmando que o cálculo deveria ser realizado com base no produto; e
- a glosa dos créditos pela sub-contratação de frete com pessoas físicas, por entender que não há óbice legal para o aproveitamento.

A 4ª Turma da DRJ/FNS exarou o acórdão n.º 07-24.589, em 27/05/2011, às e-fls. 936 a 959, no qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade do sujeito passivo. Irresignada, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 964 a 1001, no qual repisa os argumentos da manifestação de inconformidade.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 26/02/2014, a qual prolatou o acórdão n.º 3302-002.466, em 26/02/2014. Tal decisão teve as seguintes ementas:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA

Incumbe à interessada o ônus processual de provar o direito resistido.

INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE DE GERAR CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES.

A aquisição de insumos tributados à alíquota zero não gera direito a crédito da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do artigo 3º, §2º, inciso II das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

CRÉDITO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados não geram direito a crédito da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

CRÉDITO. INSUMOS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE

A sistemática da não-cumulatividade admite o creditamento do PIS e da COFINS sobre os fretes de transporte de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa.

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. PROVA

Não são admitidos os créditos sobre a depreciação de bens do ativo imobilizado contabilizados indistintamente como despesas operacionais, quando não provado pelo contribuinte sua utilização em seu processo produtivo.

CRÉDITOS PRESUMIDOS DA AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS. FUNÇÃO DO PRODUTO

Admite-se os créditos presumidos calculados sobre a aquisição de insumos a serem utilizados no processo produtivo da agroindústria em função do produto a ser produzido, e não do insumo adquirido.

CRÉDITO. INSUMOS. FRETES CONTRATADOS DE PESSOAS FÍSICAS

A legislação de regência do PIS e da COFINS inadmite a tomada de créditos sobre os fretes contratados diretamente de pessoas física.

O acórdão foi assim redigido:

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reconhecer o direito de utilização da alíquota de 60% no cálculo do crédito presumido e o crédito básico nas aquisições de agroindústria; (ii) por maioria de votos, para reconhecer o direito ao crédito sobre despesas de fretes nas operações com CFOP 5501, 5923, 5451 e 5152. Vencidos, nesta parte, os conselheiros Maria da Conceição Arnaldo Jacó (CFOP 5501, 5923, 5451 e 5152) e Walber José da Silva (CFOP 5152). Negado provimento quanto às demais matérias, nos seguintes termos: (iii) por unanimidade de votos, quando ao crédito sobre fretes cujas notas não foram registradas no Livro de Saída e quanto à inclusão do valor dos fretes pagos à pessoas físicas na base de cálculo do crédito presumido; (iv) por maioria de votos, quando ao crédito sobre fretes nas operações com CFOP 7949, 5151, 6151, 5905, 6905, 5503. Vencidos, nesta parte, os conselheiros Gileno Gurjão Barreto (relator) e Alexandre Gomes, que davam provimento. (v) Pelo voto de qualidade, quanto ao crédito sobre bens para revenda e insumos adquiridos com alíquota zero e sobre despesas de depreciação. Vencidos, nesta parte, os conselheiros Gileno Gurjão Barreto (relator), Fabiola Cassiano Keramidas e Alexandre Gomes, que davam provimento. Designado o conselheiro Paulo Guilherme Derouledé para redigir o voto vencedor.

Recurso especial da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência às e-fls. 1983 a 2041, em 05/07/2018. A Procuradora apontou divergência relativamente aos créditos referentes a transporte de insumos ente estabelecimentos, tomando por paradigma o acórdão n.º 3801-002.668, ao considerar que gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição não-cumulativa se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor. O Presidente da 3ª Câmara deu seguimento ao recurso especial da Procuradora, em 29/07/2015.

Contrarrazões da contribuinte

Ciente do recurso especial de divergência da Fazenda, a contribuinte a ele apresentou contrarrazões em 29/10/2015. Afirma de início não haver similitude fática entre o recorrido e o acórdão paradigma indicado, pois este analisaria apenas créditos relativos a fretes que ocorrem após o encerramento do processo produtivo, produtos acabados, entre

estabelecimentos da mesma empresa. Já o recorrido trata de diversas situações distintas desta, e admitidas por tratarem-se muitas de transferências também de insumos entre unidades da empresa.

Recurso especial da contribuinte

A contribuinte interpôs recurso especial de divergência às e-fls. 1104 a 1116, em 29/10/2015.

Afirma a divergência com relação a três matérias: a) créditos sobre bens adquiridos à alíquota zero, com base no acórdão paradigma n.º 203-10.363; b) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa, com base no paradigma n.º 3301-001.577; fretes contratados de pessoas físicas, com fulcro no aresto paradigma n.º 3301-001.788; e d) fretes cujas notas fiscais não foram lançadas no Livro Registro de Saídas, tendo por acórdão paradigma o de n.º 3302-002.781.

O Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, analisou o recurso especial de divergência da contribuinte, em 27/01/2016, no despacho de e-fls. 1332 a 1338, e, com base no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343 de 09/06/2015, deu-lhe parcial seguimento, admitindo apenas a matéria b), relativa a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa.

O despacho foi encaminhado para o reexame necessário, previsto no art. 71 do RICARF, e foi mantido em sua integralidade pelo presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

Contrarrazões da Fazenda

Cientificada do despacho de admissibilidade do recurso especial em 05/02/2016 (e-fl. 1341), a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, na mesma data, às e-fls. 1342 a 1352, requerendo que não seja provido o recurso especial do sujeito passivo.

Requerimento da Contribuinte - Denominado Agravo

Ciente das Contrarrazões da Procuradoria, do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial do Contribuinte e do Despacho de Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial, em 14/09/2017, a contribuinte apresentou requerimento que intitulou de agravo, em 19/09/2017. Tal instrumento foi apreciado pela Presidente da CSRF, em 09/08/2018, às e-fls. 1379 e 1380, mas não foi admitido como recurso por falta de previsão legal e regimental.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Os recursos especiais são tempestivos.

Além disso, o recurso especial de divergência do sujeito passivo também cumpre os requisitos regimentais e por isso dele se conhece.

Já o conhecimento do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, foi contestado pela contribuinte, afirmando que o recorrido e o paradigma tratam de questões diversas..

No recorrido, restou decidido que (a) as despesas com frete de insumos geram direito a crédito e (b) as despesas com frete de produtos acabados não gera direito a crédito. Veja-se a ementa do acórdão recorrido:

CRÉDITO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados não geram direito a crédito da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

CRÉDITO. INSUMOS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE A sistemática da não cumulatividade admite o creditamento do PIS e da COFINS sobre os fretes de transporte de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa.

Já o acórdão paragonado, 3801-002.668, destaca-se que as despesas com fretes de produtos acabados não dão direito a crédito, nos termos a seguir reproduzidos:

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS. CONCEITO DE INSUMO.

Não se subsume ao conceito de insumo, os valores pagos a título de transferências de produtos acabados (fretes) entre os estabelecimentos da empresa. Os valores relativos aos gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição em questão se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.

(Negritei.)

Ora, no tocante ao frete sobre produtos acabados, os acórdãos paradigma e recorrido são convergentes. Já, no tocante ao frete sobre insumos, o acórdão paradigma não se manifesta.

Logo, apesar de existirem diversa situações de fretes colocados no procedimento empresarial, cujos créditos foram aproveitados pela contribuinte, entendo que:

- no tocante a produtos acabados não há divergência de entendimentos para que se sustente o recurso especial, bem como não há interesse de recorrer, visto que o acórdão recorrido não reconheceu créditos sobre frete de produtos acabados; e

- no tocante a insumos não está comprovada a divergência, pelo fato de o acórdão paradigma não tratar expressamente da questão, limitando-se a analisar o frete sobre produtos acabados, conforme excerto do acórdão paradigma 3801-002.668, a seguir reproduzido.

É bem verdade que esses fretes são importantes para o processo produtivo, todavia não são empregados diretamente na fabricação do produto destinado à venda. Os fretes ocorrem após o encerramento do processos produtivo, ou seja, tratam-se de transferências de produtos acabados, portanto são custos de produção que não se enquadram no conceito de insumos

Por essa razão voto por não conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Recurso especial de divergência do sujeito passivo

Novamente, estribando-me no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05/2018, dele extraio:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

*56. Destarte, exemplificativamente **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.*

(Negritei.)

Nesse passo, há que se negar provimento ao recurso especial de divergência do sujeito passivo, relativamente a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa, única matéria admitida.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência do sujeito passivo para, no mérito, negar-lhe provimento e não conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, redatora designada.

Com a devida vênia ao bem fundamentado voto do Ilustre Relator, prevaleceu no Colegiado o entendimento pela possibilidade de aproveitamento do crédito de PIS não-cumulativos decorrentes das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos,

tendo sido designada esta Conselheira para redigir o voto vencedor tão somente quanto a essa matéria.

Em outras ocasiões, esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se sobre o tema, firmando entendimento no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa por se constituir como parte da "operação de venda". Nesse sentido, é o Acórdão n.º 9303008.099, de relatoria da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, cujos fundamentos passam a integrar o presente voto como razões de decidir, com fulcro no art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/1999, *in verbis*:

[...]

Quanto à primeira discussão, vê-se que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições. Frise-se a ementa do acórdão 9303005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”

Nesse íterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303005.155, 9303005.154, 9303005.153, 9303005.152, 9303005.151, 9303005.150, 9303005.116, 9303006.136, 9303006.135, 9303006.134, 9303006.133, 9303006.132, 9303006.131, 9303006.130, 9303006.129, 9303006.128, 9303006.127, 9303006.126, 9303006.125, 9303006.124, 9303006.123, 9303006.122, 9303006.121, 9303006.120, 9303006.119, 9303006.118, 9303006.117, 9303006.116, 9303006.115, 9303006.114, 9303006.113, 9303006.112, 9303006.111, 9303005.135, 9303005.134, 9303005.133, 9303005.132, 9303005.131, 9303005.130, 9303005.129, 9303005.128, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125,

9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.120, 9303005.119, 9303005.118, 9303005.117, 9303006.110, 9303004.311, etc.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo 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 os quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

[...]

Diante do exposto, deu-se provimento ao recurso especial do Contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello