



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
 TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n°	10925.000823/2007-41
Recurso n°	Embargos
Acórdão n°	3402-005.295 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	19 de junho de 2018
Matéria	PIS/COFINS
Embargante	COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Tendo sido caracterizada omissão no acórdão embargado, ela deve ser suprida pelos embargos de declaração.

PIS/COFINS. FRETE. OPERAÇÃO DE VENDA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Do valor apurado para as contribuições de PIS/Cofins a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Embargos acolhidos na parte conhecida

Direito creditório reconhecido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte os Embargos de Declaração e, na parte conhecida, dar-lhe efeitos infringentes para integrar a decisão quanto à apreciação das alegações relativas ao frete na operação de venda, dando provimento parcial ao Recurso Voluntário nessa parte para reverter as glosas dos fretes relativos aos Conhecimentos de Transporte n°s 23690 (fl. 1574) e 215 (fl. 1580).

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos pela COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS em 04/09/2017 em face do Acórdão nº 3402-003.098 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária.

Sustenta a embargante que teria ocorrido omissões no Acórdão embargado, requerendo que elas sejam suprimidas, apreciando-se:

a) O pedido contido no recurso voluntário acerca da necessidade de reconhecimento do direito de crédito em relação às despesas relativas a transporte de produtos acabados entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente (frete na operação de venda), no valor de R\$ 6.351.227,85; e

b) O Laudo Técnico juntado aos autos, firmado por Engenheiro em Segurança no Trabalho Corporativo, e que atestou que as meias são utilizadas como equipamentos de proteção dos membros inferiores e tem como finalidade a proteção dos membros inferiores contra os efeitos das baixas temperaturas.

Os embargos foram admitidos parcialmente pelo então Presidente deste Colegiado, no que concerne à apreciação da matéria atinente aos fretes nas operações de venda, nos seguintes termos:

1 Omissão

Quanto ao direito ao creditamento sobre o despendido com o transporte de produtos acabados em operação de venda, o voto condutor da decisão dedicou-lhe capítulo específico, fls. 1.670 a 1.672, revertendo glosas referentes às despesas de armazenagem, montantes a R\$ 375.525,66. Quanto aos fretes, o voto embargado, louvando-se no relatório da diligência fiscal, manteve integralmente as glosas, enfatizando que, “...conforme informado pela própria recorrente na diligência os fretes são de produtos acabados, sobre os quais a contribuinte pretendia o creditamento como uma etapa da operação de venda (item "ii" acima), o que não pode prosperar.”

O transporte de produto acabado entre os estabelecimentos da recorrente ou até determinado ponto para comercialização ou exportação, depois de concluído o processo produtivo, que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente (frete na operação de venda), não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas de creditamento acima mencionadas. Nesse sentido, já foi decidido no Acórdão n- 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012. No caso, trata-se de serviço anterior ao frete na operação de venda, que o viabiliza, podendo ser caracterizado como uma despesa com vendas, para a qual não há previsão legal de creditamento.

Por outro lado, compulsando o recurso voluntário (fls. 1.308 a 1.331), constato que o recorrente fez expressa referência fretes nas operações de venda, nos seguintes termos (fls. 1.320, sublinhei):

Os documentos acostados infirmam alegação da autoridade fiscal, ou seja, os serviços de transporte glosados não dizem respeito a transferência entre estabelecimentos. São fretes sobre vendas à clientes; fretes entre o estabelecimento

produtor para outro estabelecimento produtor da mesma empresa e frete entre estabelecimento de produtor para estabelecimento comercial.

Aliás, o Relatório da Diligência Fiscal, ao menos em tese, reconhece direito ao creditamento com base no inc. IX do art. 3º da Lei de Regência (fls. 1.641 e 1.642).

O ponto merece esclarecimento pelo Colegiado.

A omissão quanto ao laudo que atestaria que as meias são EPI's é improcedente. As provas produzidas pela parte, como um todo, foram percucientemente observadas e realçados os elementos de coerente convicção exurgidos do crivo probatório. Ainda que assim não fosse, eventual má apreciação das provas não há de ser discutida em sede de embargos declaratórios.

Para que se volte à análise do que ficou decidido, é necessária a existência de omissão, obscuridade ou contradição no julgado e, no caso vertente, não se cogita de qualquer dos vícios supramencionados, mas, de mero inconformismo da parte, nada havendo a declarar ou suprir, esgotando-se, ainda aqui, toda e qualquer alegação com base nas matérias previstas legalmente para amparar este tipo de apelo, eis que, inexistente, *in thesis, error in judicando*, não havendo se falar de retificação alguma que necessita ser feita.

Tendo sido intimada a Fazenda Nacional para manifestação em face dos embargos opostos pela contribuinte, ela requereu o prosseguimento do feito.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Nos termos do art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RICARF, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma, e poderão ser opostos, mediante petição fundamentada, no prazo de 5 (cinco) dias contados da ciência do acórdão.

Os embargos atendem aos requisitos de admissibilidade, conforme já analisado no despacho do Presidente desta Turma, e deles se toma conhecimento parcial, relativamente à omissão apontada quanto à apreciação da matéria atinente aos fretes nas operações de venda.

Na diligência, a recorrente informou que sob a rubrica "Armazenagem e Frete na Venda", no valor total de R\$ 13.232.008,38, "R\$ 375.525,66 se referem a despesas com armazenagem de produto final para venda; R\$ 6.351.227,85 correspondem a transporte de produtos acabados em operação de venda; e, R\$ 6.505.254,87 a transporte de produtos acabados entre estabelecimentos para venda (frete transferência)". Acrescentou ainda a recorrente que:

O transporte de produto acabados entre estabelecimentos é contabilizado na conta de estoque 12319, do estabelecimento destinatário. Posteriormente, quando ocorre a efetiva operação de venda do produto, este valor do frete fará parte do custo da mercadoria vendida.

Os gastos com frete na operação entre estabelecimentos são imprescindíveis para a efetivação da venda dos produtos fabricados pela recorrente e agregam o

custo do próprio produto. É que a empresa comercializa a sua produção em todo território nacional, porém, as suas unidades industriais estão localizadas nos Estados do RS, SC e MS, que transferem a sua produção para os estabelecimentos comerciais localizados nos Estados do PR, SP, RJ, MG, PE e DF.

Portanto, os gastos com frete para transferência da produção das unidades industriais para comercialização pelas unidades comerciais agrega o custo do produto, revestindo a característica de insumo ou serviço utilizado na fabricação de produtos destinados a venda.

Todos os valores acima estão relacionados por documento em planilhas auxiliares, que seguem em anexo.

Juntamente disponibilizamos cópias de notas fiscais das despesas com armazenagem, frete e sua respectiva nota fiscal na operação de transporte de produto entre estabelecimentos e frete e sua nota fiscal na operação de transporte de produto final para venda. **(Vide Documentos no Anexo IV).**

No acórdão embargado, decidiu-se por afastar a glosa relativa a armazenagem, mas restaram mantidas as glosas relativas aos fretes, nos seguintes termos:

Intimado na diligência, a recorrente informou, e a fiscalização não contraditou, sobre os fretes que:

(...)

Em relação ao frete informamos que do valor total de R\$ 13.232.008,38 glosado no 4º trimestre de 2005, **R\$ 375.525,66 se referem a despesas com armazenagem de produto final para venda;** R\$ 6.351.227,85 correspondem a transporte de produtos acabados em operação de venda; e R\$ 6.505.254,87 a transporte de produtos acabados entre estabelecimentos para venda (frete transferência).

(...)

Assim, afasto uma parte da glosa relativa à ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA para reconhecer o direito creditório das **despesas de armazenagem**, no valor de **R\$ 375.525,66**.

No que concerne ao serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com iii) fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como sobre despesas com iv) fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Assim, neste caso concreto, somente se vislumbraria o creditamento dos fretes entre os estabelecimentos da recorrente (item "iv" acima) se fossem de **insumos ou produtos inacabados**, mas conforme informado pela própria recorrente na diligência os fretes são de produtos acabados, sobre os quais a contribuinte pretendia o creditamento como uma etapa da operação de venda (item "ii" acima), o que não pode prosperar.

O transporte de produto acabado entre os estabelecimentos da recorrente ou até determinado ponto para comercialização ou exportação, depois de concluído o processo produtivo, que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente (frete na operação de venda), não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas de creditamento acima mencionadas. Nesse sentido, já foi decidido no Acórdão nº 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012. No caso, trata-se de serviço anterior ao frete na operação de venda, que o viabiliza, podendo

ser caracterizado como uma despesa com vendas, para a qual não há previsão legal de creditamento.

Ocorreu que, na diligência, a recorrente separou os fretes sob duas rubricas "transporte de produtos acabados em operação de venda" e "transporte de produtos acabados entre estabelecimentos para venda (frete transferência)", mas o acórdão embargado tratou apenas do frete entre estabelecimentos. A questão demanda esclarecimento.

Pela leitura do Termo de Verificação (fl. 769), depreende-se que, relativamente às "Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda" da linha 7 do Dacon, foram glosadas apenas os "gastos com transporte de produtos nas transferência entre filias (Produção-Vendas)", tendo sido mantidos os créditos relativos às operações de venda, nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003. As glosas sobre frete e armazenagem constam no Anexo III ao Termo de Verificação (fls. 1004/1046). O demonstrativo abaixo mostra o montante total glosado:

Valores glosados linha 07

MÊS	Valores referentes a Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda, subtraídos da linha 07			Valor Glosado
	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	
Armazenagem e Frete na Venda	4.171.377,83	2.270.320,31	6.790.310,24	13.232.008,38
TOTAL	4.171.377,83	2.270.320,31	6.790.310,24	13.232.008,38

Na diligência, embora, relatando as informações fornecidas pela recorrente, de que, no montante glosado sob a rubrica *Armazenagem e Frete na Venda*, "47,99% corresponderiam a fretes sobre operações de venda de produtos acabados", a fiscalização pronunciou-se apenas em tese sobre o direito ao crédito relativo ao frete, mas nada mencionou sobre a efetiva comprovação de que essa percentagem de operações se caracterizaria como *frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor*, em conformidade com os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

De outra parte, a recorrente, no recurso voluntário e na diligência, também não se deu ao trabalho articular a demonstração do seu direito no que concerne ao frete sobre operações de venda. Não se deve olvidar que incumbiria à recorrente demonstrar eventual elemento modificativo ou extintivo da decisão recorrida que manteve as glosas, as quais se fundaram no fato de que os fretes correspondentes seriam de transferência entre estabelecimentos. No caso, na hipótese de frete na operação de venda, para se contrapor adequadamente ao despacho decisório, poderia a recorrente, por exemplo, demonstrar, para cada operação de interesse, que ela não se trataria eventualmente de frete de transferência.

Como já havia alertado a DRJ, "cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito simplesmente juntar uma massa de documentos ao processo".

Não obstante isso, dentro da busca do julgador pela verdade material, no que diz respeito à questão ora embargada, analisando os documentos juntados pela recorrente a título exemplificativo no Anexo IV da resposta à intimação na diligência (fl. 1560), observa-se que:

- No demonstrativo (fl. 1562) são mencionadas somente 3 operações relativas a fretes sobre vendas: Conhecimentos de Transporte nºs 13576, 215 e 23690, conforme abaixo:

UNID	RAZÃO SOCIAL	TIPO	DATA ENTRADA	CNPJ	ORNECEDOR	NOTA	SÉRIE	CL	CÓDIGO	ITEM	VALOR ITEM	BASE PIS	PIS	BASE COFIN	COFIN
34	Unid.Vendas Curitiba	15	21/11/2005	83299299/0001	FERGRAL FE	13576	U	2353	900052	FRETE SOBRE VENDA	9.120,22	8.346,00	137,71	8.346,00	634,30
34	Unid.Vendas Curitiba	15	25/11/2005	05690512/0001	NOELI TERE	215	U	2353	900052	FRETE SOBRE VENDA	8.564,52	7.965,00	131,42	7.965,00	605,34
34	Unid.Vendas Curitiba	15	02/12/2005	80681877/0001	TRANSPORT	23690	1	2353	900052	FRETE SOBRE VENDA	3.972,47	3.536,00	58,34	3.536,00	268,74

- O Conhecimento de Transporte n° **23690** (fl. 1574), emitido por *Transportes Piovesan Ltda*, faz referência ao frete de mercadorias objeto das notas fiscais n°s 2184 a 2212. Foram anexadas cópias apenas das notas fiscais de vendas n°s 2.200 e 2.210 (fls. 1575/1576), que comprovam o transporte pela emissora do referido Conhecimento.

- O Conhecimento n° 13576 (fl. 1577), emitido por *Fergral - Ferragem Gral Ltda*, refere-se ao transporte de mercadorias objeto das notas fiscais n°s 1603 a 1609. Foram anexadas cópias das notas fiscais de **transferência** n°s 1603 e 1696 (fls. 1578/1579) da Unidade em Colombo/PR para Recife/PE com frete por conta do destinatário.

- Já o Conhecimento de Transporte n° **215** (fl. 1580), emitido por *Noeli Terezinha Dall Igna Bordignon - ME*, está relacionado às notas fiscais de vendas n°s 1740 a 1746. A recorrente anexou cópias das notas fiscais de vendas n°s 1740 e 1744, que comprova o transporte pela empresa emitente do Conhecimento de Transporte.

Dessa forma, quanto ao Conhecimento de Transporte n° 13576, a recorrente, que apenas juntou notas fiscais de transferência (entre suas Unidades) associadas ao referido Conhecimento de Transporte, não logrou êxito em comprovar que se tratariam de frete na operação de venda. Relativamente aos Conhecimentos de Transporte n°s 23690 (fl. 1574) e 215 (fl. 1580), embora a recorrente não tenha apresentado todas as notas fiscais correspondentes, entendo que a prova juntada já é suficiente para tornar insubsistente as correspondentes glosas da fiscalização, baseadas no fato de que o frete seria de transferência entre Unidades da empresa.

Assim, voto no sentido de **conhecer em parte** os Embargos de Declaração, relativamente à omissão apontada quanto à apreciação da matéria atinente aos fretes nas operações de venda, e, na parte conhecida, **acolhê-los** para suprir a omissão apontada pela embargante com a apreciação das alegações do recurso voluntário quanto ao frete na operação de venda, **dando provimento parcial ao recurso voluntário** nessa parte para reverter somente as glosas relativas aos fretes relativos aos Conhecimentos de Transporte n°s 23690 (fl. 1574) e 215 (fl. 1580).

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula

Processo nº 10925.000823/2007-41
Acórdão n.º **3402-005.295**

S3-C4T2
Fl. 1.762
