



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.002181/2009-87
Recurso Embargos
Acórdão nº 3302-007.539 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2019
Embargante LACTICÍNIOS TIROL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 02/01/2005 a 30/03/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO VERIFICADA

Devem ser acolhidos os embargos de declaração quando presente omissão alegada pela embargante quanto a aplicação ou não de dispositivo previsto na Legislação vigente.

FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA OU ATÉ DE TERCEIROS NA OPERAÇÃO DE VENDA. DIREITO AO CRÉDITO.

Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 também aplicável à Contribuição para o PIS, conforme art. 15, II, da mesma lei, é permitido o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, estando aí contempladas todas as operações com produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, ou até de terceiros, e não somente a última etapa, da entrega ao consumidor final.

FRETE DE REMESSA E RETORNO DE PRODUTOS ACABADOS PARA ARMAZENAGEM. IDENTIDADE COM FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA OU ATÉ DE TERCEIROS NA OPERAÇÃO DE VENDA. DIREITO AO CRÉDITO.

A remessa e retorno de produtos acabados enviados para armazenagem, é inteiramente ligada à logística interna da empresa embargante, e indissociáveis das operações de vendas. Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 também aplicável à Contribuição para o PIS, conforme art. 15, II, da mesma lei, é permitido o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, estando aí contempladas todas as operações com produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, ou até de terceiros, e não somente a última etapa, da entrega ao consumidor final.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para sanar a omissão, imprimir-lhes efeitos infringentes, para dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre os valores de fretes de remessa e retorno de armazenagem e aos fretes intitulados "consignação". Vencido o conselheiro Walker Araújo que negava o crédito sobre os valores de fretes de remessa e retorno de armazenagem.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araújo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Trata-se de Embargos de declaração opostos pelo contribuinte recorrente em face do acórdão nº 3302-004.882, proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, em 25/10/2017.

Em despacho de admissibilidade prolatado em 21/05/2018, foram rejeitados os embargos interpostos pela embargante contribuinte.

A contribuinte irressignada com a negativa, utilizando-se do que é garantido pelo artigo 66 do RICARF, interpôs embargos inominados, nos quais chegou-se à seguinte conclusão:

LACTICÍNIOS TIROL LTDA invocou o art. 66 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, para opor embargos inominados em face do Despacho nº 3302-S/Nº - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 21 de maio de 2018, fls. 2.333 a 2.339, que rejeitou os embargos de declaração interpostos contra o Acórdão nº 3302-004.882, de 25 de outubro de 2017, fls. 2.217 a 2.248.

Nos termos do art. 66 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, as alegações de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, provocados pelos legitimados para opor embargos, deverão ser recebidos como embargos inominados para correção, mediante a prolação de um novo **acórdão**.

Embora não se trata de embargos sobre decisão prolatada por colegiado, o fato é que a afirmação constante no despacho de admissibilidade de e-fls. 2338, de que "*não houve pronunciamento expresso sobre o direito ao crédito em relação aos fretes "Consignação", "Remessa Armazenagem" e "Retorno Armazenagem" simplesmente porque tais rubricas não foram referidas nas planilhas apresentadas pelo contribuinte*"

foi equivocada, pois compulsando a planilha "Item 6 Demonstrativo com a utilização dos serviços de frete.xls" da e-fl. 2034, verifica-se que os fretes de "Consignação", "Remessa Armazenagem" e "Retorno Armazenagem" lá constam.

Conclusão

Ante o exposto, reconheço a inexatidão cometida no despacho de admissibilidade de e-fls. 2333/2339 e admito os embargos de declaração opostos nas e-fls. 2310/2314, encaminhando os autos ao Conselheiro José Renato Pereira de Deus, para inclusão em pauta de julgamento.

O acórdão originalmente embargado recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

Ementa:

INSUMOS. DEFINIÇÃO- CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS.

A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da referida contribuição.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.

Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Faz parte ainda do acórdão a descrição da decisão, nos seguintes termos:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acatar a preliminar de erro material e rejeitar a preliminar de tarificação de provas e ofensa ao princípio da verdade material e ampla defesa.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito na aquisição da amônia, combustíveis e lubrificantes, peças de reposição, produtos de conservação e limpeza; em reconhecer o direito de crédito na aquisição de embalagem de transporte, o direito de crédito da planilha 5.a, exceto sobre serviços de manutenção na ETE, levantamento topográfico, elaboração de projetos, treinamentos, serviços de manutenção de câmara fria para armazenagem de produtos acabados, serviços de instalações elétricas, montagens, construção de muro, instalação de poço artesiano; para reconhecer o direito ao crédito na aquisição de fretes sobre venda de produto acabado (VENDA PROD. ACABADO), frete sobre venda de produto agropecuário (VENDA PROD. AGROP.), frete sobre aquisição de produtos tributados à alíquota zero, frete sobre de transferência de leite "in natura" dos postos de coleta até os estabelecimentos industriais e entre postos de coleta (TRANSFERÊNCIA PC E PC-PC), fretes na remessa e retorno de amostras de produtos (leite in natura) dos estabelecimentos industriais ou postos de coleta da empresa para análise em estabelecimentos terceirizados (REMESSA ANÁLISE E RETORNO ANÁLISE), remessa e retorno para conserto para manutenção dos bens de produção (REMESSA CONserto E RETORNO CONserto), COMPRA DE INSUMOS, exceto relativo à aquisição de produtos com a descrição genérica de "diversos", "outras cargas", "conforme nf ou simplesmente sem descrição do produto adquirido; para reverter a glosa sobre os encargos de depreciação do imobilizado, exceto em relação à EMPILHADEIRA ELÉTRICA RETRAK STILL MOD1FME 17G115 SERIE:341832000829 NF:64150 E, ESTANTES INTERCAMBIÁVEIS ESTOQUE LONGA VIDA NT:56646 ÁGUA SISTARMAZE, PRATELEIRAS DEPOSITO LEITE LONGA VIDA PRATELEIRAS ESTOQUE LEITE EM PO FRACIONADO NT8999-ESMENA DO BRASILS/A, PRATELEIRAS EXPEDIÇÃO LEITE LONGA VIDA NT 8998 ESMENA DO BRASIL S/A, BALANÇA RODOVIÁRIA, BAL.ELETRÔNICA TRANSPALETI IRA MOD:PL-3000 CAP 200KGX1 OOOG EM ACO CARBONO SÉRIE:P, EMPILHADEIRA ELÉTRICA RETRAK STILL MOD1FME 17 GI15 SERIE:341832000829 NF:64150 E, PRATELEIRAS DEPOSITO LEITE LONGA VIDA, CARREGADOR DE BATERIAS KLM NF-312-MACRO, TRANSPALETEIRA ELÉTRICA YALE NF:2519 MACROMAQ EQUIP, CARREGADOR DE BATERIAS KLM K8TM IND.COM.ELETROTÉCNICA, CARREGADOR DE BATERIA 48V / 140A MARCA KLM.

Vencido o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède que mantinha a glosa sobre as embalagens de transporte, sobre o frete na aquisição de produtos tributados à alíquota zero e sobre a despesa de depreciação da plastificadora.

Vencida a Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar que mantinha a glosa sobre as embalagens de transporte e sobre a despesa de depreciação da plastificadora.

Vencido o Conselheiro Walker Araújo que revertia a glosa dos créditos sobre serviços de manutenção na ETE.

Vencido o Conselheiro José Fernandes do Nascimento que mantinha a glosa sobre o frete na aquisição de produtos tributados à alíquota zero.

Vencida a Conselheira Lenisa R. Prado que revertia a glosa dos créditos sobre serviços de manutenção na ETE e as glosas em relação aos fretes sobre a transferência entre os Centros de Distribuição (TRANSFERÊNCIA CD), produto acabado (TRANSFERÊNCIA PROD. ACABADO), transferência do produto agropecuário para revenda (TRANSFERÊNCIA PROD. AGROP. P/ REVENDA).

A embargante entende que o acórdão embargado estaria eivado de vícios de omissão, fato esse que, nos termos do art. 65, do anexo II, RICARF, lhe conferiria o direito de oposição dos embargos de declaração.

Protocolados tempestivamente os embargos da contribuinte, foram apontados pela embargante a suposta omissão quanto ao direito ao crédito das contribuições relacionadas aos serviços de (i) direito ao crédito em relação aos fretes "Consignação", (ii) Remessa Armazenagem", (iii) "Retorno Armazenagem, os quais foram inadmitidos.

Promovido novo juízo de admissibilidade, tendo em vista a interposição de inominados, os embargos foram admitidos.

Passa-se então a análise da suposta omissão apontada pela embargante.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator:

Os Embargos são tempestivos, tratam de matéria da competência deste Colegiado e atendem aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, submeto à esta Turma para julgamento.

No entendimento da embargante, merece ser aclarado a omissão no que tange aos fretes classificados como fretes “consignação” “remessa armazenagem” e fretes “retorno armazenagem”.

Analisando o acórdão embargado verifica-se que realmente não houve menção quanto aos itens apontados nos embargos, razão pela qual devem ser submetidos a análise desse Colegiado.

O conceito de insumo para crédito das contribuições para o PIS e Confis, embora firmado pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo no REsp 1.221.170, há algum tempo já vinha sendo utilizado por esta C. Turma nas decisões referentes à matéria, conforme podemos notar do corpo da r. decisão ora embargada. Vale ressaltar que ajustando-se ao entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, RFB publicou o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, o qual trouxe as seguintes premissas quanto à apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

As conclusões acima descritas em grande parte já faziam parte de meu entendimento quanto ao conceito de insumos e eram utilizados nos votos anteriores, contudo, levando em consideração ao que é ditado pelo art. 62, do anexo II, do RICARF, a decisão prolatada pelo STJ deve ser observada em sua totalidade.

I - Fretes de remessa e retorno de armazenagem (queijos)

Quanto a remessa e retorno armazenagem, as descrições trazidas pela embargante foram as seguintes:

n) REMESSA ARMAZENAGEM	Frete na remessa de produtos (queijos) dos estabelecimentos industriais da empresa para armazenagem em estabelecimentos de terceiros
o) RETORNO ARMAZENAGEM	Frete no retorno de produtos (queijos) remetidos para armazenagem em estabelecimentos de terceiros

Conforme podemos observar, trata-se de fretes de produtos acabados entre a empresa embargante e estabelecimento de terceiros utilizados para armazenagem de referido produtos (queijos).

Quanto ao presente tópico, que tem como pano de fundo a possibilidade de creditamento sobre fretes nas operações de venda, faz-se necessário esclarecer que outrora defendia posição contrária ao creditamento, entretanto não sentia-me confortável frente às conclusões do STJ quanto ao conceito de insumo, trazidas em parágrafos anteriores, bem como os recentes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais, relacionadas ao assunto, fato que me levou a alterar meu entendimento.

A Lei nº 10.833, de 2003 assim dispôs em seu artigo 3º, inciso IX sobre a hipótese de creditamento sobre fretes nas operações de vendas:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

...

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

Muitas vezes, por razões ligadas à logística de armazenamento e distribuição, no caminho, a mercadoria acaba passando por mais de um estabelecimento, até chegar ao seu destino final. Neste caso, devemos admitir créditos sobre a totalidade do gasto necessário para levar o produto final do armazém até o consumidor final. E, no curso deste trajeto, por motivos de ordem operacional, é possível que ele tenha de ser primeiro levado para outro estabelecimento, seja do titular ou de distribuidores, para depois, então, ser entregue ao cliente.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisões não unânimes, ressalta-se, vem posicionando-se no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos por se constituir como parte da "operação de venda".

Destaca-se parte do voto da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, no acórdão nº 9303-008.099:

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.

Frise-se a ementa do acórdão 9303-008.260, da 3ª Turma da CSRF, prolatado na sessão do último dia 20 de março de 2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

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. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, 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.

Recurso especial do contribuinte provido.

Destarte, endento ser necessária a reversão da glosa dos créditos relacionados aos fretes de remessa e retorno de armazenagem (queijos).

II - Frete intitulado como "Consignação"

Para a embargante os valores gastos com os fretes com consignação, deveriam lhe garantir o creditamento do PIS e da COFINS.

A descrição do item "consignação" feita pela embargante é a seguinte:

k) CONSIGNAÇÃO	Frete na transferência de produtos (leite in natura e manteiga) do estabelecimento do remetente (fornecedor) até o estabelecimento destinatário (prestador de serviço de armazenagem e/ou resfriamento), tendo a TIRÔL como consignatário arcado com o ônus da operação
----------------	---

A glosa dos créditos em discussão, fundamentou-se no sentido de que os bens sujeitos à alíquota zero, e por consequência os fretes de aquisição dos mesmos, cuja base de cálculo do crédito já englobaria o valor do frete, não daria direito ao creditamento.

A presente matéria, já foi objeto de apreciação desta Turma, com outra composição, oportunidade em que, por meio do acórdão nº 3302-002.922, de relatoria da Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, o qual adoto como fundamento para solucionar a questão sob análise, a saber:

Conforme acima demonstrado a fundamentação da glosa de créditos calculados sobre fretes prende-se ao fato de que as aquisições dos insumos são tributados à alíquota zero, estando em desacordo com o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002.

No entanto há precedente no CARF conforme Acórdão nº 3403001.944, de 09/03/13, que confere uma outra interpretação ao dispositivo legal em destaque, a qual me filio por entender consentânea com os objetivos visados pela lei de regência da matéria, no tocante ao dispositivo em exame, cuja ementa a seguir se transcreve, na parte de interesse:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.

Nesse sentido, registro excertos da referida decisão, nos termos do voto condutor:

A fiscalização não reconhece o crédito **por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero** (por força do art. 1º da Lei nº 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (em relação à Cofins):(grifei).

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

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:(...)”

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos **ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero)**, isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei no 10.865, de 2004)”(grifei).

Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento

da contribuição. **Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação** (o que é o caso do presente processo).)(grifei).

Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado “contaminaria” também os serviços a ele associados.

Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto.

Destarte, por ser passível de creditamento, a glosa dos créditos relativos ao frete intitulado como "consignação", por se tratar de frete SUJEITO A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO, deve ser totalmente revertida.

III - Conclusão

Por todo o exposto, voto em acolher os embargos de declaração para sanar a omissão, imprimir-lhes efeitos infringentes, para dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre os valores de fretes de remessa e retorno de armazenagem e aos fretes intitulados "consignação".

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator.