Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11080.011702/2007-77

Processo nº	11080.011702/2007-77
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-011.091 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	9 de dezembro de 2020
Recorrente	CIBER EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS DE FRETES DE PRODUTOS EM GARANTIA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para manutenção do crédito em relação aos fretes pagos para a entrega de produtos em garantia. Nem é insumo do processo produtivo e nem se trata de operação de venda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(documento assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra acórdão nº 3003-000.461, da 3ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário para que sejam excluídas da base de cálculo da Cofins os valores atinentes à cessão de créditos de ICMS a terceiros vinculados às saídas de exportação.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Cabe ao sujeito passivo comprovar, no momento processual oportuno, a relevância e essencialidade ao processo produtivo daqueles gastos que alega serem passíveis de creditamento no regime da não cumulatividade do PIS/COFINS.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS APRESENTADAS APENAS NO RECURSO. PRECLUSÃO.

Consideram-se preclusas as provas não submetidas ao julgamento de primeira instância, apresentados somente na fase recursal.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR.

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo contribuinte. Em outras palavras, o conceito de insumos pressupõe o consumo de bens ou serviços no contexto do processo produtivo, excluindo-se, de tal conceito, as despesas que não tenham pertinência com o processo produtivo - salvo exceções legais explícitas.

Documento nato-digital

Tal entendimento restou consubstanciado pelo STJ, no REsp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito do art. sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, sendo, assim, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, em face do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITO DE ICMS A TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO DA COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. RE 606.107/RS.

Os valores recebidos a título de cessão onerosa a terceiros de créditos de ICMS provenientes de exportação não fazem parte da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme o que restou decidido pelo STF, com repercussão geral, no julgamento do RE 606.107/RS, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, por força do art. 62, §2º, do Anexo II do RICARF.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.

As receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS, por falta de previsão legal.

MATERIAIS DE CONSUMO PRÓPRIO. INSUMOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Os gastos com materiais de manutenção e peças de reposição de máquinas e equipamentos, assim como aqueles com manutenção de edifícios e instalações utilizados no processo produtivo, quando implicarem aumento superior a um ano na vida útil do bem e forem superiores a R$ 326,61 (art. 301, RIR/99) - valor à época -, devem ser apropriadas como encargos de depreciação.

A possibilidade de creditamento de tais despesas exige a comprovação de sua essencialidade e relevância para o processo produtivo, assim como a demonstração de sua ativação.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES PARA ENTREGA DE BENS EM EXECUÇÃO DE GARANTIA. IMPOSSIBILIDADE.

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 a pessoas jurídicas para entrega de bens em execução de garantia não geram direito a créditos da contribuição social não cumulativa.

CRÉDITOS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Documento nato-digital

A tomada de crédito por aluguéis pagos restringe-se a prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, restando não autorizada no caso de aluguel de veículos automotores.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS PARA RECEBIMENTO FUTURO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O reconhecimento do direito de crédito passa pela comprovação da operação de aquisição de um bem, a ser utilizado como insumo, e firma-se com a transferência de sua propriedade ao adquirente. Se no momento da celebração do contrato o bem vendido ainda não era existente, não há como reconhecer o direito ao crédito."

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que, quanto:

- À inclusão das receitas de venda de bens do ativo permanente na base de cálculo das contribuições, de modo a comprovar que a empresa incluiu os valores relativos às vendas do ativo permanente na base de cálculo das contribuições, a ora Recorrente juntou aos autos cópias das Fichas do DACON, razão pela qual deve ser cancelada a glosa levada a efeito;
- Ao direito ao crédito de despesas com aquisições de materiais para manutenção e reposição de máquinas e equipamentos, a aquisição de materiais utilizados para a manutenção e reposição de máquinas e equipamentos configura-se indispensável à fabricação e produção dos bens destinados à venda, uma vez que são adquiridos para o fim de dar à máquina utilizada na fabricação de determinados bens perfeitas condições de uso;
- Ao direito ao crédito de despesas com aquisições de materiais para manutenção de prédios, os prédios são construídos unicamente para fins de realização da produção dos bens destinados à venda, sofrendo, desta forma, desgaste em função da fabricação dos produtos;
- Ao direito ao crédito de despesas com frete de produtos em garantia, a produção não se restringe à transformação física dos bens, mas sim, abrange todo o processo de produção dos produtos destinados à venda, nele

Documento nato-digital

compreendidos os serviços intermediários, bem como os serviços utilizados para a efetivação da venda dos referidos produtos;

- Ao direito ao crédito de despesas com locação de veículos, quando ocorre a locação de veículos, a empresa locadora aufere receita – em face do pagamento do valor do aluguel pela empresa locatária – ensejando, assim, o pagamento do PIS/COFINS, sendo cabível, portanto, o creditamento por parte da empresa locatária.

Em despacho às fls. 365 a 372, foi dado seguimento parcial ao recurso interposto pelo sujeito passivo, admitindo a rediscussão apenas quanto à matéria tratada no item (i) Possibilidade de creditamento de despesas com frete de produtos em garantia.

Agravo foi interposto contra o r. despacho. Mas, em despacho às fls. 389 a 394, o agravo foi rejeitado, prevalecendo o seguimento parcial ao recurso especial.

Contrarrazões ao recurso foram apresentados pela Fazenda Nacional, que trouxe, entre outros, que o aresto não merece reparos, pois tais gastos são realizados em momento posterior a venda.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, conheço o Recurso Especial, eis que atendidos os requisitos do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores.

Ora, no acórdão recorrido a turma entendeu que os valores das despesas efetuadas com fretes contratados a pessoas jurídicas para entrega de bens em execução de garantia não geram direito a créditos da contribuição social; por sua vez, no acórdão paradigma a

Documento nato-digital

turma entendeu que é possível o creditamento de tais despesas com fretes com produtos em garantia.

Quanto ao mérito, recordo que essa conselheira já apreciou a mesma matéria com publicação do acórdão 9303-008.259 para a mesma contribuinte, sendo consignada a seguinte ementa:

> *"[...]*
> *COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS DE FRETES DE PRODUTOS EM GARANTIA. POSSIBILIDADE.*
> *O frete de produtos em garantia deve ser vinculado a operação de venda, pois o serviço de assistência, bem como a troca do produto são itens que efetivamente finalizam a venda do produto ao cliente. O que, por conseguinte, é de se entender que cabe à constituição de crédito de Cofins não cumulativa sobre a despesa de fretes de produtos em garantia.*
> *Tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer no item IX do art. 3º da Lei 10.833/03 o termo frete na operação de venda, e não frete de venda quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições. [...]"*

Naquela ocasião, trouxe o seguinte voto:

> *"[...]*
> *Quanto à discussão acerca da possibilidade de se constituir crédito de Cofins sobre as despesas de fretes de produtos em garantia, entendo tal frete deve ser vinculado com a operação de venda de que trata o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03*
> *"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
> *[...]*
> *IX armazenagem de mercadoria* ***e frete na operação de venda****, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor"*
> *Ora, o frete de produto em garantia deve ser vinculado a operação de venda, pois o serviço de assistência, bem como a troca do produto são itens que*

Documento nato-digital

efetivamente finalizam a venda do produto ao cliente. Não há como apartar tal item da operação de venda.

Quanto ao "termo" disposto no item IX do art. 3º da Lei 10.833/03, não é demais lembrar que a palavra "operação" confere um sentido amplo, 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.

Sendo assim, manifesto minha concordância com o entendimento proferido no acórdão recorrido no sentido de que "o frete do produto em garantia deve ser entendido como componente da operação de venda, pois a assistência dada ao produto em garantia faz parte da concretização da venda, haja vista que a legislação brasileira obriga a manutenção ou troca do produto com defeito quando está no período de garantia, sob pena de devolução do produto e reembolso do comprador. Logo, se o fabricante não oferecer a garantia, a venda será cancelada, por isso não se pode dizer que a conclusão da venda se dá no momento da primeira entrega do produto."

Em vista do exposto, relativamente a essa discussão, negamos provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional."

Nessa parte, continuo com o mesmo entendimento, o que entendo que assiste razão ao sujeito passivo.

Em vista de todo o exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Documento nato-digital

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, discordo de seu entendimento quanto à possibilidade de créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e a Cofins relativos aos serviços de frete nas operações decorrentes da garantia dos produtos vendidos.

De plano, importante salientar que, tanto eu quanto a relatora, entendemos que esse serviço de frete não se configura em insumo do processo produtivo a ensejar a possibilidade de crédito com base no inc. II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ela entende que o crédito seria devido em razão da aplicação do inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, abaixo transcrito:

> Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...)
>
> IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Sobre esse assunto, adoto como razão de decidir o disposto no parágrafo 60 do Parecer Normativo RFB nº 5, de 17/12/2018, que assim dispôs sobre o assunto:

> 60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os **dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado.** Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que **a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço**.

Documento nato-digital

Evidente que a troca do produto em garantia somente ocorre após a concretização da venda e não há razão para ampliar o conceito de operação de venda, pois os créditos decorrem de expressa disposição da legislação que rege o assunto.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal

Documento nato-digital