



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.917952/2011-07
ACÓRDÃO	3402-012.400 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de janeiro de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACÓRDÃO DE REPETITIVO. OMISSÃO.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão de repetitivo deixar de reproduzir todas as razões de decidir do acórdão paradigma.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para, saneando a omissão apontada, fazer com que os fundamentos presentes no voto da relatora do Acórdão 3402-009.656 (paradigma), relativos à reversão das glosas sobre os fretes de matérias-primas e embalagens, passem a integrar as razões de decidir do Acórdão embargado (repetitivo).

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos, Mariel Orsi Gameiro, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto integral), Rosaldo Trevisan (substituto integral) e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Honório dos Santos, substituído pelo conselheiro Rosaldo Trevisan.

RELATÓRIO

Trata-se de oposição de Embargos de Declaração (e-fls. 361 a 369), com fulcro no art. 65 e seguintes do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 - RICARF, em face do Acórdão 3402-009.657, de 24 de novembro de 2021 (e-fls. 217 a 253), julgado na sistemática dos recursos repetitivos, que contou com a seguinte ementa e com o seguinte dispositivo:

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.

Não sendo o ato lavrado por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, descabida alegação de nulidade.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.

À luz da interpretação fixada pelo STJ no RESP nº 1.221.170, o enquadramento de um bem como insumo, no âmbito da legislação do PIS e da COFINS, deve ser aferido segundo os critérios da essencialidade e da relevância em relação ao processo produtivo, sendo ilegal o conceito de insumo estabelecido nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, permite o desconto de créditos vinculados a despesas com frete, porém exclusivamente referente às operações de venda, não contemplando os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou (não podendo mais ser caracterizado como insumo) e a operação de venda ainda não ocorreu, sendo tais movimentações de mercadorias realizadas apenas para atender a necessidades logísticas ou comerciais.

PIS E COFINS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS. O crédito presumido de ICMS configura incentivo governamental voltado à redução de custos, com vistas aos interesses econômicos e sociais dos estados-membros da Federação, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não caracteriza hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

CRÉDITOS DE PIS/COFINS. RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. AFASTAMENTO DA SÚMULA CARF Nº 125. DECISÃO JUDICIAL. APLICAÇÃO.

Segundo a Súmula CARF n. 125, por expressa vedação legal, não incide atualização monetária sobre créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10. 833, de 2003. Entretanto, o contribuinte sendo portador de decisão judicial que lhe garante a referida atualização monetária, esta deve ser observada pela Administração Pública, afastando o enunciado sumular do CARF em sentido contrário.

Acordam os membros do colegiado em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por maioria de votos: (i.1) para manter a glosa de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Vencidas as Conselheiras Thais de Laurentiis Galkowicz, Cynthia Elena de Campos e Maysa de Sá Pittondo Deligne. (i.2) para dar provimento ao recurso para não admitir o Crédito presumido de ICMS como receita tributável. Vencidos os Lázaro Antonio Souza Soares, Marcos Antônio Borges (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo. (ii) por unanimidade de votos, para estornar as glosas de frete de matéria prima e embalagem e reconhecer o direito à correção monetária dos pedidos de ressarcimento de créditos de PIS/COFINS pela taxa Selic, contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, que é de 360 dias (art. 24 da Lei n. 11.457/2007). Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-009.656, de 24 de novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 11080.917962/2011-34, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

A embargante sustentou a existência de dois vícios no Acórdão embargado, que foram assim destacados no Despacho de Admissibilidade de Embargos de e-fls. 439 a 444:

1. Omissão quanto aos Fretes de Produtos Inacabados; e
2. Omissão quanto ao Acórdão Repetitivo. Frete de Produtos Acabados.

Desses, apenas o primeiro, que trata da omissão quanto aos fretes de produtos inacabados, foi admitido e submetido, nos seguintes termos, a este Colegiado:

A embargante suscita a omissão da decisão embargada no que tange aos fretes de produtos inacabados. Reproduzem-se excertos dos Embargos (fl. 362):

Ainda, fora objeto do recurso voluntário da Empresa Embargante o pedido de reversão da glosa com relação aos créditos de fretes de produtos acabados e inacabados, sendo que o acórdão embargado analisou apenas os créditos relacionados a transferência de produtos acabados, mantendo a glosa sobre estes:

[...]

Portanto, o acórdão embargado não se manifestou sobre a possibilidade de tomada de créditos sobre fretes relativos a produtos inacabados.

Com efeito, a matéria não foi tratada no acórdão embargado. Por tratar-se de processo em lote repetitivo, foi adotado como paradigma o Acórdão 3402-009.656, do processo administrativo fiscal 11080.917962/2011-34.

Na transcrição das matérias do paradigma, todavia, não se copiou a parte do voto condutor – voto vencido quanto aos fretes de produtos acabados e vencedor quanto às demais matérias - que trata dos fretes de produtos em elaboração.

Existe voto vencedor tratando dos fretes de produtos acabados, que menciona a possibilidade de crédito para fretes de produtos em elaboração, porém, expressamente tal voto somente trata de produtos acabados, não existindo transcrição do voto condutor para a matéria relativa a fretes de produtos inacabados ou em elaboração.

Registre-se ainda que o dispositivo da decisão expressa o direito de crédito para “matéria-prima” e “embalagens”, o que pode gerar confusão se tais expressões abrangem ou não os produtos em elaboração.

Portanto, os autos devem retornar ao colegiado para esclarecimento ou integração.

...

4. Conclusão

...

Diante do exposto, com base nas razões acima e com fundamento no art. 65 do Anexo II do RICARF, DOU SEGUIMENTO PARCIAL aos Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo, para que o colegiado aprecie as matérias relativas a:

- Omissão quanto aos Fretes de Produtos Inacabados.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

Presentes os requisitos de admissibilidade, já analisados no Despacho de Admissibilidade de Embargos de e-fls. 439 a 444, passo a analisar a omissão admitida.

Do frete de produtos inacabados

Sustenta a Embargante que *“o acórdão embargado não se manifestou sobre a possibilidade de tomada de créditos sobre fretes relativos a produtos inacabados”*.

Observa que o voto vencido analisou todos os temas objeto do recurso voluntário da Embargante, mas que o voto vencedor deixou de enfrentar as razões para a reversão das glosas relacionadas aos fretes de produtos inacabados, tendo sido ali abordado apenas o tema relacionado a fretes de produtos acabados.

Pondera que, *“apesar de no voto vencido ter se abordado o tema, ainda que de forma sucinta, tendo este sido vencido e havendo total omissão no voto vencedor sobre tal direito, mostra-se deveras necessária a oposição deste embargos para que tal omissão seja sanada”*.

Reforça que *“a análise deste direito e a consequente reversão desta glosa precisa ser abordada por esta Turma de forma expressa, com a reforma do julgado da DRJ e o destaque na ementa deste julgado com relação a procedência do pedido”*.

Traz uma série de argumentos de mérito para defender que é *“impossível a conclusão ser outra a não ser a possibilidade de creditamento de PIS e de COFINS sobre as despesas incorridas com fretes entre os estabelecimentos da própria empresa, seja de matéria-prima e produtos em fase de industrialização que representam praticamente a totalidade dos casos da Embargante, seja de produtos acabados, por todos eles se enquadrarem no conceito de insumo na atividade desenvolvida pela Embargante”*.

Por fim, diz ser *“necessária a análise do disposto nestes embargos, com a complementação do voto vencedor, para que seja analisado o pedido da Embargante com relação as glosas de créditos de fretes de produtos inacabados”*.

Em primeiro lugar, é preciso que se diga que os embargos de declaração não se prestam para a rediscussão de matéria já discutida, ou mesmo para a alteração do que já foi decidido pelo colegiado que apreciou a matéria.

Questões de mérito poderão, eventualmente, ser analisadas em sede de embargos quando o colegiado tiver deixado de discutir e de decidir sobre matéria controvertida, ou sobre matéria pleiteada pela Embargante em sede de recurso voluntário, devendo a análise, nesses casos, se dar com base nos argumentos trazidos em voluntário.

No presente processo, todas as matérias já foram discutidas e decididas pelo colegiado que proferiu o Acórdão embargado, de tal sorte que os argumentos de mérito, trazidos em voluntário ou, especialmente, nos embargos aqui analisados, não merecem ser levados em consideração.

Conforme bem apontado pelo Despacho de Admissibilidade de Embargos de e-fls. 439 a 444, o julgamento do presente processo neste CARF fez parte de um lote de repetitivos que teve como paradigma o Acórdão 3402-009.656, prolatado no contexto do processo 11080.917962/2011-34, acórdão esse que contou com um voto da relatora que foi vencido em relação ao direito ao creditamento sobre fretes de produtos acabados e que foi vencedor em relação a todas as demais matérias lá discutidas, inclusive no que diz respeito ao direito ao creditamento sobre fretes de matérias-primas e embalagens¹.

E essa é a fonte do problema que acabou gerando a omissão admitida e aqui discutida.

¹ Veremos mais adiante que, apesar de a Embargante fazer referência a fretes de produtos inacabados, a discussão presente nos autos está restrita a fretes de matérias-primas e embalagens.

O voto da relatora do Acórdão paradigma, quando analisou a questão que envolve o aproveitamento de crédito sobre fretes, tratou tanto dos fretes de produtos acabados quanto dos fretes de matérias-primas e embalagens em um mesmo tópico intitulado “**3. Frete e seu direito ao creditamento**”.

O voto vencedor do Acórdão paradigma, por sua vez, de forma correta, tratou unicamente da matéria que havia restado vencida no voto da relatora, qual seja, a impossibilidade de aproveitamento de créditos sobre fretes de produtos acabados.

Quando da elaboração do Acórdão embargado, deveriam ter sido buscadas no voto da relatora do Acórdão paradigma todas as fundamentações relacionadas com as matérias que ali haviam restado vencedoras, e no voto vencedor do Acórdão paradigma a matéria (frete sobre produtos acabados) que havia restado vencida no voto da relatora.

Ocorre que o Acórdão embargado deixou de transcrever a parte do voto da relatora que analisava o direito da ora Embargante ao creditamento sobre fretes de matérias-primas e embalagens, provavelmente porque essa matéria, conforme já exposto, foi analisada no mesmo tópico em que foi analisado o direito ao creditamento sobre fretes de produtos acabados, matéria essa que restou vencida no voto da relatora e que foi trazida para o Acórdão embargado a partir do voto vencedor do Acórdão paradigma.

Mas o fato é que, se formos verificar o conteúdo do Acórdão paradigma, veremos que todas as matérias que foram objeto do Recurso Voluntário da ora Embargante foram analisadas e decididas pelo colegiado, de tal sorte que podemos afirmar que a omissão apontada pela Embargante não se deu pela falta de análise e decisão sobre matéria recorrida, mas sim pela falta de transcrição no voto do Acórdão embargado das razões para a reversão das glosas sobre os fretes de matérias-primas e embalagens.

Essa conclusão fica ainda mais evidente quando identificamos, no dispositivo do Acórdão embargado, a reversão das glosas relativas aos fretes de matérias-primas e embalagens, da mesma forma que consta no dispositivo do Acórdão paradigma:

Acórdão embargado (3402-009.657)

Acordam os membros do colegiado em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por maioria de votos: (i.1) para manter a glosa de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Vencidas as Conselheiras Thais de Laurentiis Galkowicz, Cynthia Elena de Campos e Maysa de Sá Pittondo Deligne. (i.2) para dar provimento ao recurso para não admitir o Crédito presumido de ICMS como receita tributável. Vencidos os Lázaro Antonio Souza Soares, Marcos Antônio Borges (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo. (ii) **por unanimidade de votos, para estornar as glosas de frete de matéria prima e embalagem** e reconhecer o direito à correção monetária dos pedidos de ressarcimento de créditos de PIS/COFINS pela taxa Selic, contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, que é de 360 dias (art. 24 da Lei n. 11.457/2007). Este julgamento seguiu a

sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-009.656, de 24 de novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 11080.917962/2011-34, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Acórdão paradigma (3402-009.656)

Acordam os membros do colegiado em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por maioria de votos: (i.1) para manter a glosa de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Vencidas as Conselheiras Thais de Laurentiis Galkowicz (relatora), Cynthia Elena de Campos e Maysa de Sá Pittondo Deligne. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares; (i.2) para dar provimento ao recurso para não admitir o Crédito presumido de ICMS como receita tributável. Vencidos os Lázaro Antonio Souza Soares, Marcos Antônio Borges (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo. (ii) **por unanimidade de votos, para estornar as glosas de frete de matéria prima e embalagem** e reconhecer o direito à correção monetária dos pedidos de ressarcimento de créditos de PIS/COFINS pela taxa Selic, contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, que é de 360 dias (art. 24 da Lei n. 11.457/2007). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Para sanarmos a omissão reclamada pela Embargante, entendo que basta que incorporemos ao Acórdão embargado as razões de decidir relativas ao direito ao creditamento sobre os fretes de matérias-primas e embalagens que constam no voto da relatora do Acórdão paradigma, e que vão a seguir reproduzidas:

Determinadas operações com frete são sim capazes de garantir o direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS: i) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003; ii) se associado à compra de matérias primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, ou ainda relativa ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será concedido crédito como insumo, nos moldes do inciso II do mesmo artigo 3º.

Assim, desde já imperioso concluir pela reversão da glosa referente a frete de insumos (embalagens e matéria prima), conforme a tranquila jurisprudência deste Conselho.

Quanto ao apontamento feito no Despacho de Admissibilidade de Embargos de que o dispositivo do Acórdão embargado *“expressa o direito de crédito para “matéria-prima” e “embalagens”, o que pode gerar confusão se tais expressões abrangem ou não os produtos em elaboração*”, entendo que essa é uma preocupação que não deve existir.

Isso porque, apesar de o Recurso Voluntário apresentado pela ora Embargante ter se referido, em algumas passagens, a fretes sobre produtos inacabados, e de os Embargos de Declaração terem apontado omissão em relação a essa matéria, o fato é que a acusação fiscal,

conforme pode ser visto na Informação Fiscal de e-fls. 37 a 41, diz respeito apenas a fretes sobre transferências de embalagens e fretes sobre transferências de matéria-prima:

II. DESCRIÇÃO DAS IRREGULARIDADES FISCAIS CONSTATADAS

O contribuinte incluiu indevidamente na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS fretes sobre transferências de produto acabado, **fretes sobre transferências de embalagens e fretes sobre transferências de matéria-prima**. De acordo com os arts. 3º, inciso IX, e 15 da Lei nº 10.833/2003, dá direito a crédito o frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Também dá direito a crédito o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica na compra de mercadorias, para transportar os bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda. Contudo, o conceito de frete não pode ser estendido e abarcar todo e qualquer frete que gera despesa necessária para a atividade da empresa. O valor do frete contratado de pessoa jurídica domiciliada no país para a simples transferência de matérias-primas e embalagens entre os estabelecimentos industriais do contribuinte, não integra a operação de compra e o custo de aquisição das mercadorias para a produção, portanto não podem ser considerados insumos, não podendo ser utilizados na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Da mesma forma, a simples transferência de produtos acabados dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores e filiais, não integra a operação de venda a ser realizada posteriormente, não podendo ser utilizados na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

Por isso o voto da relatora do Acórdão paradigma, e os dispositivos presentes no Acórdão paradigma e no Acórdão embargado, não fazem referência a fretes de produtos inacabados, mas sim a fretes de matérias-primas e embalagens.

Por fim, julgo desnecessária a inclusão, no Acórdão embargado, de ementa específica relacionada com a reversão das glosas sobre os fretes de matérias-primas e embalagens, ainda mais porque, no Acórdão paradigma, não consta essa ementa e, ao que tudo indica, ele não foi objeto de embargos.

Assim, embora acolhidos os Embargos de Declaração para exame da omissão apontada, o presente Acórdão não gera efeitos modificativos, mas tão somente integrativos, passando os fundamentos desta decisão a integrarem as razões de decidir do Acórdão embargado.

Conclusão

Diante do exposto, voto por acolher em parte os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para, saneando a omissão apontada, fazer com que fundamentos presentes no voto da relatora do Acórdão 3402-009.656 (paradigma), relativos à reversão das glosas sobre os fretes de matérias-primas e embalagens, passem a integrar as razões de decidir do Acórdão embargado (repetitivo).

ACÓRDÃO 3402-012.400 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11080.917952/2011-07

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles

DOCUMENTO VALIDADO