



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

**Processo n°** 11080.007198/2004-68  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 3301-003.024 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de junho de 2016  
**Matéria** COFINS  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ELEVA ALIMENTOS S.A.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004*

*COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO NO ACÓRDÃO. CONEXÃO.*

*Cabem os Embargos de Declaração quando caracterizada a omissão.*

Embargos de Declaração acolhido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração sem efeitos infringentes.

ANDRADA MÁRCIO CANUTO NATAL - Presidente.

VALCIR GASSEN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Luiz Augusto do Couto Chagas, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Paulo Roberto Duarte Moreira, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen

**Relatório**

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis – SC contra decisão consubstanciada no Acórdão n° 3301-

00.448 (fls. 532 a 551), de 16 de março de 2010, proferido pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – que proveu parcialmente o pedido do Contribuinte. O referido acórdão ficou assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA o FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004*

*COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. RECEITA DE VENDAS EFETUADAS A EMPRESA ESTABELECIDADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO*

*Consoante entendimento reiterado do STJ a destinação de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo interpretação do Decreto-lei 288/67 {"Entendimento do STJ inalterado em razão de ter sido excluída a expressão "na Zona Franca de Manaus" do texto do art. 14, § 2", inciso I, nas reedições da MP 2.037/2000, acompanhando-se o entendimento do STF no julgamento da liminar na ADI MC 2348-9. }. REsp nº 1.097.806/SC.*

**ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.**

*O aproveitamento de créditos decorrentes de encargos de depreciação de bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004, mesmo em decorrência de fusão, incorporação e cisão de pessoa jurídica domiciliada no País, somente passou a ser vedado a partir de 31/07/2004, nos termos do art. 31, da Lei nº 10.865, de 30/04/2004.*

**FRETES.**

*As despesas com fretes e despesas de armazenagem de mercadorias somente geram créditos passíveis de serem descontados da base de cálculo da Cofins não-cumulativa, quando comprovado que as mesmas foram suportadas pelo vendedor, em conformidade com o art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003.*

**CRÉDITOS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.**

*Somente são reconhecidos os créditos decorrentes das aquisições de máquinas e equipamentos, exclusivamente quando destinados ao ativo imobilizado.*

**AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS.**

*Os valores despendidos com aquisições de pessoas físicas, no regime da Cofins não-cumulativa, não geram direito creditório.*

**DESCONTOS. FATURAMENTO. PAGAMENTO**

*Os descontos concedidos posteriormente à emissão da nota fiscal-fatura, quando da realização do pagamento da duplicata, em face da fidelidade na aquisição e comercialização do produto e do pagamento tempestivo não constituem descontos incondicionais nem são passíveis de dedução da base de cálculo da Cofins não-cumulativa.*

*Recurso Voluntário Provido Parcialmente.*

Visando a elucidação do caso e a economia processual adota-se o relatório do Acórdão ora recorrido:

*Trata-se de Declaração de Compensação de créditos oriundos de ressarcimento de COFINS NÃO CUMULATIVA com débitos de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. De acordo com o despacho decisório de fl.*

25, a DRF/POA reconheceu parcialmente o direito creditório em favor da recorrente, relativo ao o pedido de ressarcimento da COFINS nas exportações, do período de apuração do 2 trimestre de 2004, ficando sujeitas ao limite do crédito reconhecido outras compensações eventualmente efetivadas, com observância do disposto no art. 165 e 168 da Lei nº 5.172, de 1966, CNT (extinção do direito pela decadência).

Consta ainda que a interessada excluiu da base de cálculo da Cofins as vendas para a Zona Franca de Manaus, sem previsão legal, vez que apenas a partir do advento da Medida Provisória nº 202, de 23 de julho de 2004, a alíquota da Cofins foi reduzida a zero sobre as vendas destinadas à ZFM, bem como teriam sido constatada exclusão da base de cálculo dos descontos/abatimentos concedidos.

A 2ª Turma da DRJ em Juiz de Fora, manteve a decisão da DRF, indeferindo-se a Declaração de Compensação de créditos oriundos de ressarcimento de COFINS NÃO CUMULATIVA com débitos de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme depreende-se da ementa do acórdão nº 10-14550 (fls. 337/345), que assim sintetiza o assunto, in verbis:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

Período de Apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

**Ementa:** RELATÓRIO DE ATIVIDADE FISCAL ÚNICO - PROCESSO DE LANÇAMENTO INDEPENDENTE DE PROCESSO DE RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO - A confecção de Relatório de Atividade Fiscal único não implica dependência entre processos, uma vez que se referem a períodos de apuração distintos, não havendo necessidade de julgamento simultâneo dos processos.

**ZONA FRANCA DE MANAUS - VENDAS TRIBUTADAS** - Até o advento da Medida Provisória nº 202, de 23 de julho de 2004, as receitas provenientes de vendas para a Zona Franca de Manaus eram tributadas com alíquota de 7,6% a título de Cofins não cumulativa.

**DESCONTOS INCONDICIONAIS** - São aqueles que constam da nota fiscal de venda e não dependem de evento posterior a sua emissão.

**CRÉDITOS - COFINS NÃO CUMULATIVA** - A possibilidade de descontar créditos dos valores devidos a título de Cofins não-cumulativa são apenas aquelas estabelecidas pelo art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

**INSUMOS - CRÉDITOS A DESCONTAR DA COFINS CUMULATIVA** — O conceito de insumo para apuração créditos a descontar da Cofins não-cumulativa é estabelecido pelo § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404, de março de 2004.

**FRETES** - Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da Cofins não-cumulativa sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Solicitação indeferida.”

Cientificada em 21/01/2008 (AR anexado à fl. 349), a recorrente interpôs o recurso de fls. 354/393 e documentos de fls. 394/414, onde é requerido, em síntese, o seguinte:

a) Alega, em sede de preliminar, a conexão dos presentes autos com o processo administrativo nº 11080.009435/2005-14, pelo fato do Relatório de Atividade Fiscal e das planilhas de apuração de débitos e créditos da contribuição referentes à totalidade dos períodos fiscalizados constarem apenas deste último processo, vez

que as cópias dos referidos documentos juntados ao presente processo não elide o vácuo material incorrido pela autoridade fiscal;

b) Que a Lei nº 10.833, de 2003, que instituiu a Cofins não-cumulativa, não excluiu a possibilidade de isenção das receitas provenientes de vendas para a Zona Franca de Manaus, vez que essas receitas são equiparadas às receitas de exportação, nos termos do Decreto-lei nº 288, de 1967, devendo as receitas das vendas para a ZFM ser equiparadas às operações de vendas para o exterior, estando isentas de incidência por meio do art. 40 do ADCT, tratando-se, portanto de receitas de exportação na apuração dos créditos de Cofins conforme autoriza o art. 6, inciso I, §§ I e 2 da Lei nº 10.833, de 2003.

c) Com relação aos abatimentos ou "descontos incondicionais" concedidos por força de contratos de natureza confidencial mantidos com clientes, e, que visando preservar a confiabilidade dos parâmetros ajustados com os diversos clientes, os referidos descontos não foram descritos no campo "descrição dos produtos" das respectivas notas fiscais, mas quando da emissão do boleto bancário de cobrança, devendo o acórdão recorrido ser reformado nesse ponto, sobretudo porque os descontos não estavam condicionados, à época do pagamento, mas acordados previamente;

d) Os valores referentes às aquisições de peças, máquinas e material de transporte reutilizável foram glosados, por entender a fiscalização que deveriam estar ativadas no imobilizado. Todavia, a inclusão desses valores como receita para fins de incidência da Cofins é extrema, porque dentre as aquisições há centenas de peças e máquinas de pequeno valor que não implicam em aumento da vida útil dos bens, requisito essencial para que possam ser ativados;

e) Quanto às aquisições de insumos de pessoas físicas, cita a recente decisão da CSRF, que reconheceu o direito aos crédito presumido de IPI nas aludidas aquisições, e, considerando que a discussão dos processos envolvidos estava centrada nas aquisições de bens e serviços adquiridos de não-contribuintes do PIS e Cofins, por extensão, os julgados são perfeitamente aplicáveis ao presente caso;

f) Argumenta ainda ser legítimo o seu direito quanto ao aproveitamento de créditos de Cofins sobre os encargos de depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens escriturados no ativo imobilizado, face à incorporação da Elegê Alimentos S/A, e o art. 31, da Lei nº 10.865, de 2004, que vedou os descontos de créditos de Cofins apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º da lei nº 10.833, de 2003, não se aplica a todo o período do pedido de ressarcimento em discussão (2º trimestre de 2004), vez que o referido dispositivo só passou a produzir efeitos legais a partir de 1º/05/2004, sendo, portanto, legítimo o aproveitamento dos créditos apurados sobre a depreciação de bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004;

g) Em relação aos fretes feitos por pessoas jurídicas domiciliadas no território nacional, a previsão legal para o creditamento da Cofins consta do art. 3º, inciso IX, § 1º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, com a única exigência de que o referido encargo tenha sido efetivamente suportado pela empresa;

h) Por fim a recorrente alega ser indiscutível que a Lei nº 10.833, de 2003 (art. 12), concede o direito ao crédito presumido sobre os estoques de produtos acabados (grupo de contas 1 01 07 01), em elaboração (grupo de contas 1 01 07 02), matéria-prima (grupo de contas 1 07 03). Entretanto, a dificuldade está em saber as grandezas das exclusões, pois a fiscalização não segregou os valores glosados de matéria-prima importadas, compras de pessoas físicas, gastos gerais de fabricação, destacando em cada uma das rubricas os valores que não davam direito aos créditos de Cofins, sendo feitas as glosas pelo total sob denominação de crédito

*presumido de estoques, não tendo como a Recorrente aferir o quantum glosado, estando, por isso, prejudicada em seu direito à ampla defesa.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis – SC embargou o referido Acórdão alegando que houve omissão por parte do julgador a respeito da alegação de conexão feita pelo Contribuinte, o relatório faz menção à questão (fl. 535).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Valcir Gassen

Os Embargos de Declaração interposto pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis – SC, em face ao Acórdão nº 3301-00.448 (fls.532 a 551), de 16 de março de 2010, proferido pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, é tempestivo.

Conforme o art. 65 do Regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 – RICARF, repetidos pelo 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 for obscuro, omissivo ou contraditório no que tange a decisão e seus fundamentos. Neste sentido entendo admissível os embargos por omissão no que tange a preliminar de conexão alegada pelo contribuinte.

Houve a alegação do Contribuinte a respeito da conexão, o relatório aborda tal questão desta forma:

*a) Alega, em sede de preliminar, a conexão dos presentes autos com o processo administrativo nº 11080.009435/2005-14, pelo fato do Relatório de Atividade Fiscal e das planilhas de apuração de débitos e créditos da contribuição referentes à totalidade dos períodos fiscalizados constarem apenas deste último processo, vez que as cópias dos referidos documentos juntados ao presente processo não elide o vácuo material incorrido pela autoridade fiscal; (Grifou-se)*

Discute-se neste processo a questão da compensação tendo como origem do crédito o ressarcimento do saldo credor de COFINS não-cumulativa (mercado externo). Ocorre que foi juntado aos autos o Acórdão nº 2101-00.056 (fls. 555 a 572) relativo ao processo nº 11080.009435/2005-14 cuja apuração de ofício foi realizada, em que foram apurados todos os créditos e débitos relativos do período. Encontra-se, o referido, em sede de recurso especial ainda não definitivamente julgado.

Para elucidar a questão cita-se um trecho dos Embargos de Declaração (fls. 585 a 590) interpostos pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis – SC:

*É importante salientar que houve decisões conflitantes nos dois processos. Também é importante salientar que a apuração do tributo foi realizada no processo 11080.009435/2005-14, sendo este processo uma decorrência daquele. Não é suficiente copiar as informações relevantes do outro processo quando os julgamentos resultam incompatíveis entre si. Assim, não é possível o cumprimento dos dois acórdãos porque tratam do mesmo tributo, do*

mesmo período de apuração, com determinações divergentes e o acórdão em tela foi omissivo em relação à conexão.

Os dois acórdãos deram provimento parcial ao recurso do contribuinte, com o seguinte teor:

a) Acórdão 2101-00.056, processo 11080.009435/2005-14,

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento: 1 - por unanimidade de votos: a) em rejeitar a preliminar de nulidade; e b) em acolher a preliminar de decadência do direito da Fazenda Nacional em constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos até outubro de 2000, inclusive. 3 - No mérito: 3.1 - por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a exigência sobre: a) as receitas financeiras e outras receitas operacionais (despesas tidas para obtenção da receita financeira); b) o crédito presumido de IPI. 3.2 - Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso em relação à exigência relativa aos abatimentos e descontos incondicionais, vencidos os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso (Relator), Gustavo Kelly Alencar e Maria Teresa Martinez Lopez. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa. 3.3 - por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto ao item relativo aos valores das vendas para a Zona Franca de Manaus, sendo que acompanharam o relator, pelas conclusões, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Antonio Zomer, Domingos de Sá Filho, Maria Teresa Martinez Lopez e Caio Marcos Cândido. Fez sustentação oral a Drª Adriana Oliveira e Ribeiro, OAB-DF 19.961.

b) Acórdão 3301-00.448, deste processo:

Acordam os membros do Colegiado, dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: I) por maioria de votos, reconhecer o direito de a recorrente excluir da base de cálculo da Cofins as receitas de vendas de mercadorias destinadas a empresas localizadas na Zona Franca de Manaus e que comprovadamente foram internadas naquela zona, vencidos os Conselheiros Maurício Taveira e Silva e Rodrigo da Costa Possas que negavam provimento; II) por unanimidade de votos, reconhecer à recorrente o direito aos créditos da Cofins sobre encargos de depreciações do ativo operacional imobilizado; III) por unanimidade de votos, não reconhecer à recorrente o direito a créditos de Cofins sobre fretes e sobre as aquisições de máquinas, de materiais de transportes e aquisições de pessoas físicas; e, IV) por maioria de votos, não reconhecer à recorrente o direito de excluir da base de cálculo da Cofins os descontos concedidos e denominados por ela de incondicionais. Vencidos os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso (Relator) e Maria Teresa Martinez Lopez, que reconheciam esse direito. Designado para redigir o voto vencedor, quanto aos descontos incondicionais, o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes.

**O acórdão 2101-00.056 estabelece, na fl. 569, que as vendas para a Zona Franca de Manaus são tributáveis.**

*As demais decisões não alteram o período em tela.*

*O acórdão 3301-00.448 estabelece:*

**a) Na folha 539 fica estabelecido que as vendas para a Zona Franca de Manaus não são tributáveis.**

*Portanto, a isenção da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social COFINS, concedida pela Lei Complementar n.º. 70/91 à exportação de mercadorias, é também aplicável às operações relativas à Zona Franca de Manaus.*

*Da mesma forma não deve incidir a Cofins sobre as receitas destinadas à Zona Franca de Manaus, porquanto, conforme demonstrado, equiparado à receitas de exportação, que de acordo com o art. 6º, I, da Lei n.º 10.833, de 29/12/2003, também não deve incidir a referida contribuição sobre tais operações, in verbis:*

*“Art. 6º- A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;”*

**b) Na fl. 550 fica estabelecido que, neste período de apuração, pode ser descontado crédito relativo ao ativo imobilizado adquirido antes de 30/04/2004.**

*Portanto, entendo assistir também razão à recorrente nesse ponto, pois, por força do artigo 31 da Lei 10.865/2004, somente a partir de 31.07.2004, é que passou a ser vedado o desconto de créditos apurados relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.*

*Em relação ao período em tela apenas as vendas para a ZFM e o crédito relativo à depreciação provocam alteração no valor a ressarcir.*

*O Acórdão silencia quanto à conexão dos dois processos.*

*Reconhecida a conexão, necessariamente um dos dois acórdãos teria que ser revisto. Não reconhecida a conexão, estaríamos diante da situação de, no processo de auto de infração seria exigida Cofins sobre as vendas para a Zona Franca de Manaus e no processo de ressarcimento esta exigência estaria exonerada, tornando aquela sem efeito. (grifou-se).*

Na decisão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Porto Alegre, por intermédio do Acórdão 10-14550, de 29 de novembro de 2007, assim se manifestou acerca da alegada conexão (fls. 414):

41. Inicialmente, cabe ressaltar que o presente pedido de ressarcimento refere-se exclusivamente aos períodos de apuração abril a junho de 2004. O Relatório de Atividade Fiscal, entretanto descreve a totalidade de irregularidades encontradas na empresa nos períodos de apuração abril de 2000 a março de 2005. Portanto, nem todas as divergências constantes do relatório referem-se ao presente processo. Sendo assim, neste processo analisarei apenas os pontos de discordância referentes aos períodos de apuração sob análise.

42. A alegada conexão entre o presente processo e aquele que tomou o nº 11080.009435/2005-14, onde consta o Relatório de Atividade Fiscal e as planilhas de apuração de base de cálculo da Cofins e dos créditos desta (abril de 2000 a março de 2005), não é fator determinante para o julgamento em conjunto desses processos, uma vez que os períodos de apuração a serem analisados naquele e neste processos são diferentes, não influenciando tampouco o resultado de um no julgamento do outro. O transtorno ocasionado pelo fato do Relatório de Atividade Fiscal e das planilhas de apuração de débitos e créditos da contribuição referentes a totalidade dos períodos fiscalizados constarem apenas daquele processo pode ser facilmente solucionado com a anexação ao presente de cópia destas peças, tornando possível o julgamento em separado desses processos, procedimento que, diga-se de passagem, já foi implementado. Ressalte-se que o contribuinte recebeu cópia desses documentos em 28/11/2005, alguns meses antes da ciência do presente Despacho Decisório, juntamente com o auto de infração dos períodos março de 2000 a janeiro de 2004, constante do processo nº 11080.009435/2005-14. Entretanto, deve ser observado que o presente processo está sendo apreciado na mesma sessão de julgamento do processo nº 11080.0009435/2005-14, o que vai ao encontro do requerido pela interessada.

Percebe-se, na leitura do voto do Acórdão nº 3301-00.448 (fls. 532 a 551), de 16 de março de 2010, proferido pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – que proveu parcialmente o pedido do Contribuinte, que o relator é silente em relação a questão da alegada conexão pelo Contribuinte, constatando se assim a omissão do presente embargos de declaração.

Verificando os processos constata-se que o período de apuração do crédito no presente processo 11080.007198/2004-68 é de 01/04/2004 a 30/06/2004. Neste período foi apurado o crédito a ressarcir na COFINS.

No processo 11080.009435/2005-14 o período de apuração do auto de infração da COFINS é 01/04/2000 a 31/01/2004 e que assim estabelece (fls. 558):

De acordo com o voto condutor do acórdão (fl. 2.407/verso), nos períodos objeto do auto de infração (abril/2000 a janeiro/2004), não existia qualquer benefício fiscal que permitisse a exclusão da base de cálculo da contribuição do valor relativo às vendas para a Zona Franca de Manaus, por essa razão a fiscalização incluiu esses valores no auto de infração, conforme planilhas de fls. 2007 a 2011.

Diante destas constatações percebe-se que são dois processos distintos, com períodos de apuração diferentes e, apesar das decisões proferidas pelo CARF serem em sentido contrário, as bases de cálculo da contribuição com o valor relativo às vendas para a Zona Franca de Manaus de um período não interferem no outro.

Com essas considerações, acolho os Embargos de Declaração da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis –SC sem efeitos infringentes.

Valcir Gassen - Relator



Processo nº 11080.007198/2004-68  
Acórdão n.º **3301-003.024**

**S3-C3T1**  
Fl. 640

---

CÓPIA