



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.724262/2014-07
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.968 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de março de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDUSTRIA DE LATICINIOS PALMEIRA DOS INDIOS S/A ILPISA

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Assim, compete à CSRF, por suas turmas, julgar Recurso Especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou a própria CSRF, sendo que não será conhecido o recurso que não demonstrar esta divergência (art. 67, § 1º, do RICARF).

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock

Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego.
Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, em face do Acórdão n.º 3201-006.044, que possui a seguinte ementa:

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo, excluindo-se as aquisições que não se mostrem necessárias à consecução das atividades que compõem o objeto social do contribuinte.

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS. GRAXAS. FERRAMENTAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de bens e serviços de manutenção e limpeza de equipamentos e máquinas, dentre os quais a graxa, desde que comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei. Quanto às ferramentas utilizadas no processo produtivo, caso elas não se constituam em bens do ativo imobilizado, passíveis de creditamento via depreciação, e considerados os demais requisitos legais, elas também ensejam a geração de créditos da contribuição.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E UNIFORMES. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes, desde que

comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO OU AMORTIZAÇÃO. BENFEITORIAS NO ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

Geram direito a créditos da contribuição não cumulativa os encargos de depreciação ou amortização decorrentes da ativação de bens e serviços destinados à realização de benfeitorias em bens do Ativo Imobilizado, desde que comprovadamente utilizados na produção, observados os demais requisitos legais.

CRÉDITO. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS. COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES. TACÓGRAFOS. FILTROS DE ÓLEOS. OUTROS PRODUTOS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM VEÍCULOS AUTOMOTORES. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição não cumulativa os dispêndios com peças de reposição, serviços, combustíveis, lubrificantes, tacógrafos, filtros de óleos e outros produtos e serviços consumidos em veículos automotores, desde que comprovadamente utilizados no processo produtivo, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA/PRODUTOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição não cumulativa os bens utilizados em embalagem e na movimentação de carga, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE PRODUTOS SEM DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições de produtos sem direito a crédito, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

CRÉDITO. FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE LEITE IN NATURA. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições de leite in natura, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do leite in natura, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado (aparelhos de ar-condicionado, equipamentos de ventilação, equipamentos contra pragas, equipamentos de limpeza, ferramentas e iluminação), desde que comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei.

SALDO DE CRÉDITOS ACUMULADOS DE PERÍODOS ANTERIORES. PEDIDOS DE RESSARCIMENTO EM OUTROS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS. Créditos acumulados de períodos anteriores cujos montantes já foram objeto de pedidos de ressarcimento em outros processos administrativos não podem ser considerados no cálculo dos créditos dos períodos subsequentes.

INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A lei de regência da não cumulatividade da contribuição estipula que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero.

OUTRAS OPERAÇÕES. AUSÊNCIA DE IDENTIFICAÇÃO E COMPROVAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Operações não identificadas e não comprovadas não geram direito a créditos da contribuição não cumulativa.

CORREÇÃO MONETÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 125.

No ressarcimento da contribuição não cumulativa não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa amparada na documentação contábil-fiscal do sujeito passivo não infirmada com documentação hábil e idônea.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Intimada a Fazenda Nacional interpôs Embargos de Declaração que foram rejeitados.

A Fazenda Nacional retornou a CARF e apresentou Recurso Especial suscitando a divergência quanto ao: **Direito a crédito calculado sobre despesas com frete.**

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 1095 a 1101.

A Contribuinte foi intimada e apresentou contrarrazões, requerendo o não provimento do Recurso Especial da Fazenda.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, devendo ser verificado se atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

A Divergência suscitada diz respeito ao **direito a crédito calculado sobre despesas com frete.**

Quanto ao item , o Acórdão recorrido assim decidiu:

Nesse contexto e considerando as matérias que compuseram o Recurso Voluntário, tem-se que a controvérsia nesta instância se restringe a:

(...)

8) fretes sobre compras de produtos sem direito a crédito;

9) pagamento de fretes de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa;

10) pagamento de fretes sobre compra de leite in natura (crédito presumido);

(....)

IX. Fretes sobre compras de produtos sem direito a crédito.

Segundo a Fiscalização, “a empresa pode se creditar dos fretes sobre compras, mas por sua natureza de ser um acessório do principal, que é o produto em si, o frete só dá direito ao creditamento do PIS/Cofins não-cumulativo se os produtos nos quais houve o pagamento de frete sobre a compra também der direito ao creditamento, já que o acessório segue o principal.” (e-fl. 611)

A DRJ caminhou no mesmo sentido, referindo-se aos itens 71 a 81 da Solução de Divergência Cosit nº 07/2016, cuja conclusão é a mesma da Fiscalização, considerando que tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens.

Já o Recorrente argumenta que “o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se refere, APENAS, ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, § 2º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados” (e-fl. 890)

Quanto a este item, o presente voto acompanha o raciocínio do Recorrente, alinhando-se ao que ficou decidido no acórdão 3403-001.938, de 19/03/2013, ementado da seguinte forma:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

(...) COFINS. 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.

Dessa forma, devem-se reverter as glosas relativas a esse item, mas desde que observados os demais requisitos da legislação, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

X. Fretes de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa.

Amparados na Solução de Divergência Cosit nº 2/2011, Fiscalização e DRJ se posicionaram contrariamente ao direito a crédito em relação aos fretes de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, considerando, ainda, que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 apenas cogita de crédito sobre fretes na operação de venda.

O Recorrente se contrapõe argumentando que tais deslocamentos decorrem da necessidade de se transportar mercadorias entre as várias etapas do processo produtivo, representando prestações essenciais ao beneficiamento dos produtos.

Sobre essa matéria, este Colegiado já se posicionou recentemente no acórdão nº 3201-005.562, de 01/10/2019, da relatoria do conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, ementada da seguinte forma:

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

Ano-calendário: 2006, 2008 (...)

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. DIREITO A CREDITO.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, há possibilidade de creditamento na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com

serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados ou em elaboração entre os seus diferentes estabelecimentos. Nesse sentido, devem-se reverter as glosas relativas a esse itens, observados os demais requisitos legais, dentre os quais terem sido tais fretes tributados e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País.

XI. Fretes sobre compra de leite in natura. Crédito presumido.

Contrapondo-se ao entendimento da Administração tributária de que os fretes relativos a compras de leite in natura deviam ser apurados como créditos presumidos, sob o argumento de que o acessório (frete) devia seguir o principal (leite in natura), o Recorrente argumenta, mais uma vez, que o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação.

O mesmo entendimento constante do item IX supra aplica-se a este item, mas desde que tais fretes tenham sido tributados e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do leite in natura, observados os demais requisitos da legislação.

O paradigma apresentado, Acórdão nº. 3401-006.213, teve a seguinte ementa:

Ementa(s)

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011*

*COFINS. INSUMOS. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR.
ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.*

*Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Nesse contexto, são exemplos de insumo, no processo produtivo de acrilonitrila: nitrogênio (gasoso e líquido) e peróxido de hidrogênio.
Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

Para melhor ilustrar a divergência suscitada, a recorrente transcreve os seguintes trechos do voto condutor do acórdão paradigma:

Restam contenciosos, no presente processo, os seguintes temas: (a) conceito de insumos na legislação que rege as contribuições e sua aplicação no que se refere a: (a.1) aquisição de bens (nitrogênio gasoso e líquido; peróxido de hidrogênio; lacres de segurança; vapor 42Kgf/cm2 e água desmineralizada “ demanda”; e pallet de madeira); (a.2) “Energia Elétrica (consumo)” e “Energia Elétrica 13,8KV Demanda”; (a.3) despesas não enquadradas como “Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica”; e (a.4) despesas não enquadradas como “Despesas de armazenagem e fretes na Operação de Venda”. (...)

2. Do conceito de insumos na legislação que rege as contribuições (para o PIS/PASEP e COFINS) (...)

*Deve, então, ser aplicado ao caso concreto, para as contribuições, o conceito de insumo vinculante editado pelo STJ, e que acompanha o que já vinha adotando este tribunal administrativo, em função da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica (atividades econômicas desenvolvidas pela empresa). Afinal de contas, não se pode distanciar a leitura efetuada pelo STJ (nossa corte de controle de legalidade) do próprio texto legal, que assegura créditos a “bens e serviços, utilizados como **insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos** destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)” (grifo nosso). (...)*

2.4. Das “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda”

As glosas de “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda” abrangem serviços de armazenagem de insumo importado, despesas portuárias, serviços portuários, utilização de infraestrutura marítima (glosados com base em planilha apresentada pela empresa – detalhes às fls. 227 a 235), por não encontrarem previsão legal para apropriação de créditos (em relação a insumos importados, mencionando as Soluções de Consulta SRRF08/Disit n. 313/2011 e a SRRF10/Disit n. 92/2012).

(....)

Em sua defesa, a empresa afirma que as glosas foram efetuadas, entre outros, em relação a despesas portuárias, **despesa de frete e armazenagem de insumos importados** e despesas “administrativas”, alegando que o frete é necessário à atividade empresarial, não podendo ser glosadas despesas de notas de empresas transportadoras (Concórdia, Flumar e Breyner) como despesas portuárias, e que todos os valores de transporte em qualquer etapa do processo produtivo geram créditos. Sobre as despesas portuárias e serviços portuários, sustenta que não podem ser compreendidos como parte da importação, mas sim como custo da atividade empresarial, gerando créditos. E defende, ainda, que o direito ao crédito, nas leis de regência das contribuições, não está restrito a bem adquiridos no mercado interno. Sobre as glosas efetuadas com base em “Diário auxiliar do estoque” e “Razão”, em contas de número 442210, 442220, 442120 e 442230, entre outras, a defesa alega que se referem a aquisições de bens e serviços essenciais à atividade da empresa. (...)

(...)

Nesse aspecto, parece a recorrente demandar um conceito de insumo mais afeto ao imposto de renda (aliás, a empresa expressamente cita, nesse item, a legislação do IR), que não é o aqui adotado, nem o apregoado de forma vinculante pelo STJ, que não perde o norte da legislação das contribuições não cumulativas, ligadas à produção de bens e à prestação de serviços da empresa, e não a quaisquer atividades da empresa (como as “despesas administrativas”, em geral, e as posteriores à produção, tanto que para os fretes de venda a previsão legal se encontra em inciso diverso do referente a insumos).

O conceito de insumos, como aqui já destacado, não é tão amplo como deseja a defesa, e a previsão legal referente a fretes e armazenagem (inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) não inclui rubrica descrita como “despesas portuárias”, indicadas nos conhecimentos de transporte, e não justificadas detalhadamente pela recorrente, que se limita a entendê-las como “insumos” em sentido lato. Seja em relação a despesas portuárias, ou despesas administrativas, esta turma de julgamento, bem assim outras, inclusive a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), já se manifestaram pela impossibilidade de tomada de crédito: (...)

Examinando a lista (i), e adotando o conceito de insumos aqui fixado, mais amplo que o albergado pelo julgador de piso, ainda assim mantenho o teor da decisão da DRJ, em relação aos 20 itens ali mencionados como desenquadrados do conceito de insumos (recorde-se, nenhum deles questionado especificamente pela recorrente), por não verificar o preenchimento dos critérios de essencialidade e relevância restritos ao processo produtivo (atividade econômica da empresa): (...)

Assim, devem ser mantidas as glosas em relação a este tópico 2.4.

O Acórdão paradigma nº 3403-002.973, trata sobre **as glosas de “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda” abrangem serviços de armazenagem de insumo importado, despesas portuárias, serviços portuários, utilização de infraestrutura marítima (glosados com base em planilha apresentada pela empresa – detalhes às fls. 227 a 235), por não encontrarem previsão legal para apropriação de créditos (em relação a insumos importados, mencionando as Soluções de Consulta SRRF08/Disit n. 313/2011 e a SRRF10/Disit n. 92/2012).**

No acórdão Recorrido temos 3 tipos de fretes:

- 1- **Fretes sobre compras de produtos sem direito a crédito, onde se adotou o entendimento que 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.** Utilizando como base o acórdão 3403-001.938, de 19/03/2013

- 2- **Fretes de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa-** Neste caso adotou-se o acórdão nº 3201-005.562, de 01/10/2019, que entendeu que a sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, há possibilidade de creditamento na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados ou em elaboração entre os seus diferentes estabelecimentos.
- 3- **Fretes sobre compra de leite *in natura*. Crédito presumido-** que adotou o mesmo entendimento acima, mas desde que tais fretes tenham sido tributados e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do leite *in natura*, observados os demais requisitos da legislação.

Analisando as duas decisões verifica-se que o acórdão paradigma tratou de fretes totalmente diversos dos que foram tratados no acórdão recorrido.

Ademias, o conceito de insumos utilizados foi o mesmo adotado no acórdão paradigma, senão vejamos, o trecho do acórdão recorrido que tratou do assunto:

Nesta análise, será considerado o conceito de insumos, a seguir apresentado, para fins de geração de créditos na não cumulatividade das contribuições, conceito esse já consolidado neste CARF, bem como no Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 1.221.170) e na própria Administração Pública Federal (Nota SEI 63/18 da PGFN e Parecer Normativo Cosit 5/2018).

O acórdão paradigma deveria trazer conceitos diferentes ao que foi adotado no acórdão recorrido, e deveria ter debatido o mesmo tipo de frete, afim de demonstrar a divergência jurisprudencial.

Desta forma, essas dessemelhanças fáticas e normativas impedem o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência jurisprudencial. Em

se tratando de espécies díspares nos fatos embaçadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência.

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran