



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10680.909555/2012-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.109 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	NACIONAL MINERIOS S/A

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

RECURSO ESPECIAL. PARADIGMA CONTRÁRIO À DECISÃO VINCULANTE DO STJ. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do art. 118, § 12, III, “B”, do RICARF, não servirá como paradigma o acórdão que contrarie que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, decisão transitada em julgado do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática dos recursos repetitivos.

RECURSO ESPECIAL. FALTA DE INTERESSE RECURSAL.

Em havendo falta de interesse recursal, é descabido o conhecimento do recurso especial.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional, ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e alterações posteriores, em face do Acórdão nº 3201-007.236, de 23/09/2020:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E DA RELEVÂNCIA. VINCULAÇÃO. Conforme decidido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, de caráter vinculante para o CARF, na aplicação da legislação de PIS/Cofins o conceito de insumo deve ser aferido à luz do critério da: i) essencialidade, por se constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, cuja subtração importa na impossibilidade de produção do bem ou, ao menos, em substancial perda da sua qualidade; e ii) relevância, por sua importância na cadeia produtiva ou por imposição legal.

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO OU CONSTRUÇÃO. No regime da não cumulatividade, apenas os bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito calculado com base no valor de aquisição.

A decisão recorrida deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para conceder o crédito sobre os seguintes itens, atendidos os requisitos da lei, dentre os quais se tratar de aquisições tributadas junto a PJs domiciliadas no País e, em relação aos bens do ativo imobilizado utilizados na produção, o crédito deverá ser calculado com base nos encargos de depreciação ou amortização (art. 3º, § 1º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003, observadas as alterações supervenientes, a depender do período de apuração) :

a) frete entre estabelecimentos e

b) aquisições de vergalhões, sistema de comunicação por fibra ótica, sistema de identificação de vagões por transponder simm, conjunto de quadros de comando e indicador simm, bomba centr. vert., medidor com base acoplada, reservatório minério, estetoscópio eletrônico, jarro de floculação, barco fibra de vidro, chapa compensado, carretéis, e turbidímetro portátil.

Em Recurso Especial, o Contribuinte suscitou divergência jurisprudencial quanto a “comprovação do crédito em compensação. Ônus probatório”.

O r. despacho de e-fls. 749-754 negou seguimento ao recurso, com as seguintes razões:

Mas, conforme dito, não esclarece para quais insumos o laudo seria aproveitável, ou mesmo se houve alguma glosa mantida que estaria em contradição com o laudo.

Em segundo lugar, conforme dito na introdução teórica, a divergência quanto à avaliação das provas somente se instaura quando o paradigma apresenta elementos factuais e probatórios semelhantes, o que não restou demonstrado.

Veja-se ainda que o paradigma não ampara a tese da recorrente, posto que, ao admitir quaisquer meios de prova, não estabelece todos os requisitos que tais provas deveriam conter. Assim, o paradigma não analisa os requisitos de validade de laudos, de modo que, mais uma vez, não configura a necessária semelhança de elementos norteadores das razões de decidir. Logo, no recurso não poderá ter seguimento.

Proposto o Agravo, o Despacho de e-fls. 770-777 ratificou a negativa.

Por sua vez, a Fazenda Nacional propôs Recurso Especial, aduzindo divergência em relação a duas matérias:

- Crédito de Pis e Cofins - Fretes na transferência de insumos e produtos inacabados entre estabelecimentos da mesma empresa – Paradigma nº 3401-01.692; e
- Creditamento, no regime não-cumulativo de Pis e Cofins, sobre fretes na aquisição de insumos desonerados de Pis/Cofins – Paradigmas nº 9303-005.154 e 3301-002.29.

O Despacho de admissibilidade de e-fls. 676-682 deu seguimento parcial ao Recurso, apenas quanto a segunda matéria, nesses termos:

Embora não se tenha exposto tratamento da questão no acórdão recorrido, a decisão de primeira instância manteve a glosa de tais fretes, conforme se depreende dos seguintes excertos:

Fl. 315:

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CRÉDITOS. O direito de calcular créditos de despesas com fretes no âmbito do regime da não cumulatividade está restrito ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor e o serviço seja prestado por pessoa jurídica domiciliada no país. Não

existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição de insumos. A possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete na aquisição está relacionada à possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens adquiridos.

Fl. 336:

28. Vê-se que a despesa com frete na aquisição de bens, não gera crédito por si só, mas sim porque integra o custo da mercadoria revendida e da matéria-prima utilizada. Neste caso, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete na aquisição está relacionada à possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens adquiridos. Em outros termos, somente o valor do frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis de creditamento pode gerar créditos.

Ressalte-se que o prequestionamento não é exigido quando a recorrente seja a Fazenda Nacional, porquanto não tem a oportunidade de manifestar-se antes da decisão recorrida.

Portanto, a divergência fica caracterizada.

Em relação ao tema dos fretes de transferência, o despacho entendeu que o paradigma era anacrônico:

Todavia, o paradigma foi prolatado em 14/02/2012 e é anterior à decisão vinculante do STJ no Resp 1.221.170/PR, de 22/02/2018, que estabeleceu o direito de crédito para insumos essenciais/relevantes, e desse modo, é anacrônico e não pode ser utilizado.

Importa assinalar que o paradigma entende que os gastos com fretes internos e entre estabelecimentos são insumos, mas nega o direito de crédito por considerar que somente os fretes na venda encontrariam expressa permissão legal, do que concluiu por excluir os outros tipos de fretes, mesmo aqueles fretes considerados insumos. Ora, se a admissão de insumos essenciais/relevantes foi posteriormente estabelecida de modo vinculante, o paradigma é anacrônico porque, sendo anterior à pacificação da regra, não analisa se tais fretes internos e entre estabelecimentos seriam essenciais/relevantes ou não. Em outras palavras, o critério estabelecido para aferição do direito de crédito para insumos não foi objeto de apreciação pelo paradigma.

Não há que se falar em dissídio jurisprudencial quando o confronto é estabelecido entre acórdãos exarados à luz de arcabouços normativos diversos, configurados em momentos distintos, quanto aos elementos fundamentais da decisão.

Portanto, por anacronismo, o Acórdão 3401-01.692 não pode servir como paradigma.

A Fazenda Nacional propôs Agravo. E o despacho de e-fls. 693-698 deu seguimento ao Recurso Especial também quanto a primeira matéria:

Ocorre, data vênia, que o paradigma não tem o alcance defendido, nem, conseqüentemente, contraria o entendimento vinculante do Superior Tribunal de Justiça. De fato, seu voto-condutor afirma que não caberia indagar acerca da inclusão do frete entre estabelecimentos no conceito de insumo do art. 3º, II da Lei nº 10.833, de 2003, matéria pacificada pelo REsp nº 1.221.170/PR. Conclui que o inciso IX do mesmo art. 3º traria uma limitação para a apuração de créditos com esse dispêndio. Confira-se:

Inicialmente, e não obstante todas as ponderações da Recorrente quanto aos gastos com o transporte de seus produtos, acabados ou não, entre seus próprios estabelecimentos, tenho comigo que a regra contida no inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não comporta outra interpretação senão a de que os créditos sobre fretes se limitam às operações de venda. Valho-me, inclusive, de entendimento do STJ a esse respeito, manifestado no REsp 1147902/RS, de 18/03/2010, a seguir transcrito: (...)

Nesse contexto, parece que, quanto a este ponto, não é possível extrair do aresto interpretação acerca do conceito de insumo, nem, evidentemente, conflito com o conceito fixado pelo STJ.

Reforça essa convicção o fato de que a E. CSRF, quando do julgamento levado a efeito no Acórdão 9303-009.984, malgrado, no mérito, mantivesse a decisão que admitiu créditos sobre frete entre estabelecimentos, conheceu o recurso especial da Fazenda Nacional baseado no paradigma rejeitado.

Em Contrarrazões, o Contribuinte requer o não conhecimento do apelo fazendário.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Semiramis de Oliveira Duro, Relatora

O Recurso Especial é tempestivo, bem como deve atender aos requisitos do art. 118 do RICARF.

Passa-se à análise.

### **CRÉDITO DE PIS E COFINS - FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA – PARADIGMA Nº 3401-01.692**

Do cotejo entre os julgados, tem-se:

Itens de comparação	Acórdão recorrido	Acórdão paradigma nº 3401-01.692
Conceito de insumo	Aplicou o REsp 1.221.170/PR, do STJ – relevância e essencialidade.	Afastou o conceito de IPI e do IRPJ, consignado que: “recurso à letra da lei garantidora do aproveitamento dos créditos

Itens de comparação	Acórdão recorrido	Acórdão paradigma nº 3401-01.692
		do PIS/Pasep e da Cofins no regime da não cumulatividade, segundo a qual os créditos devem ser calculados em relação aos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.”
Tipo de Frete	frente entre estabelecimentos do mesmo estabelecimento para transporte de produto acabado ou em produção tem direito ao crédito.	Transporte de produtos, acabados ou não, entre seus próprios estabelecimentos.
Crédito reconhecido	Sim	Não
Norma Jurídica aplicável	Aplicou o inciso II, do art. 3º:  “Assim, entendo que o caso em tela atende os critérios de essencialidade e relevância, deste modo, revento à glosa relacionado ao frete entre estabelecimento da entre estabelecimentos da própria empresa.”	Afastou a aplicação do inciso IX, do art. 3º:  “Inicialmente, e não obstante todas as ponderações da Recorrente quanto aos gastos com o transporte de seus produtos, acabados ou não, entre seus próprios estabelecimentos, tenho comigo que a regra contida no inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não comporta outra interpretação senão a de que os créditos sobre fretes limitam-se às operações de venda.”

Ainda que a Fazenda Nacional recorra com fundamento em três incisos, afigura-se a divergência jurisprudencial em relação ao disposto no art. 3º (em especial, incisos I, II e IX), da Lei n. 10.833/2003 e da Lei n. 10.637/2002 e art. 15 da Lei n. 10.833/2003, entendo que, de fato, o apelo não pode ser conhecido nesta matéria:

(i) Diante da decisão do STJ no REsp1.221.170/PR, o acórdão paradigma poderia ter decidido de forma diferente, uma vez que o reconhecimento do crédito relacionado ao frete de insumos ou produtos em elaboração está sujeito à análise de essencialidade e relevância.

Embora a legislação não tenha mudado, o acórdão paradigma foi exarado à luz de interpretação normativa diversa e vinculante daquela que orientou o acórdão recorrido.

Por isso, entendo pela aplicação do parágrafo 12, III, “b”, do art. 118 do RICARF:

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão:

(...) III - que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

(...)

b) decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos;

(ii) Os fundamentos das decisões foram distintos: provimento pelo inciso II e negativa pelo inciso IX.

(iii) No acórdão paradigma, parece que há fundamento autônomo para a negativa, como se verifica dos seguintes trechos da decisão:

Ementa:

NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO. De não se admitir o aproveitamento de créditos originados dos serviços de transportes outros que não apenas relacionados às operações de venda. Aplicação da regra contida no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

FRETES. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE PROVAS. A norma introduzida pelo art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual os fretes prestados por pessoas jurídicas residentes no Brasil e suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos a partir de 1º de fevereiro de 2004, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base neste inciso os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e mercadorias produzidas ou vendidas, também dão direito a créditos. Mas para tanto há necessidade de comprovação quanto aos bens transportados e aos percursos, sem a qual os créditos são negados.

Voto:

Vê-se, portanto, que também divirjo em parte do entendimento da DRJ, que admitiria o crédito dos fretes que pudessem ser considerados como “insumos”. No caso, entretanto, a instância de piso entendeu que a Recorrente não comprovou a correta utilização dos serviços de frete. Desta forma, e na linha do preceito legal acima mencionado, nego provimento ao recurso quanto aos gastos relacionados ao transporte de produtos, acabados ou não, entre os vários estabelecimentos da empresa, bem como aos gastos que, identificados, não estão relacionados às operações de venda, e ainda os gastos não identificados pelo contribuinte, de forma que, da tabela de fls. 838/840, nenhuma glosa deve ser revertida.

Assim, não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido se assenta em mais de um fundamento, todos autônomos e suficientes para manutenção do acórdão recorrido e a parte não traz divergência jurisprudencial com relação a todos eles.

**CREDITAMENTO, NO REGIME NÃO-CUMULATIVO DE PIS E COFINS, SOBRE FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESONERADOS DE PIS/COFINS**

No tocante a esta matéria, o Recurso Especial não comporta conhecimento, uma vez que não houve glosa nos autos em relação a fretes na aquisição de insumos desonerados, como se vê dos principais atos processos:

Relatório Fiscal – e-fls. 235/250

**III-2 GLOSAS - DESPESAS COM FRETES (COMPOSIÇÃO LINHA 2 e 7 FICHA 06) (2008 a 2011)**

As despesas com fretes geram créditos apenas nos casos de **fretes na operação de venda**, e no caso de **fretes pagos na compra de insumos**, quando suportado pelo comprador, já que compõem o custo destes insumos para fins de cálculo do crédito a ser descontado das contribuições. Não há, portanto, base legal para crédito de:

- Fretes descritos como '*Serviços auxiliares da produção para manutenção das estradas que dão acesso às diversas frentes de lavras*';
- Transporte (ou transferência) de minério entre filiais.

Portanto, os fretes descritos no item III-2, detalhados nas planilhas GLOSAS - DESPESAS COM FRETES (COMPOSIÇÃO LINHA 2 e 7 FICHA 06) de 2008 a 2011, não geram direito a crédito de PIS/COFINS.

Acórdão da manifestação de inconformidade, 16-83.627 - 6ª Turma da DRJ/SPO:

*NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CRÉDITOS. O direito de calcular créditos de despesas com fretes no âmbito do regime da não cumulatividade está restrito ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor e o serviço seja prestado por pessoa jurídica domiciliada no país. Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição de insumos. A possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete na aquisição está relacionada à possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens adquiridos.*

*FRETE. TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS. Despesas com fretes relacionados ao transporte entre estabelecimentos da empresa não dão direito a crédito na apuração de créditos sob a modalidade não cumulativa.*

Decisão recorrida:

*DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição.*

Logo, o Recurso Especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido nesta matéria, por falta de interesse recursal.

**Conclusão**

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

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**

DOCUMENTO VALIDADO