



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.724592/2011-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-014.263 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de agosto de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ADM DO BRASIL LTDA

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

**RECURSO ESPECIAL. PARADIGMA REVERTIDO.
IMPOSSIBILIDADE.**

O Acórdão indicado como paradigma posteriormente revertido por outra decisão não se presta a demonstrar divergência para interposição de recurso especial.

RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA. NECESSIDADE.

Para que possa ser conhecido o recurso especial os elementos essenciais do fato jurígeno (os elementos sensíveis da realidade que dão azo à incidência da norma) devem ser idênticos ou próximos.

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS. ÔNUS DO RECORRENTE.

O ônus da demonstração do cumprimento dos requisitos para interposição do especial é do recorrente, em caso de dúvida acerca de quaisquer deles o recurso não deve ser conhecido.

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.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Tatiana Josefovicz Belisario (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

1.1. Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão 3302-003.014 com a seguinte ementa e dispositivo:

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. Não padece de nulidade o despacho decisório, proferido por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

INSUMOS. CRÉDITO. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE. PIS/COFINS. Somente serão considerados como insumos para apropriação de créditos próprios do sistema não-cumulativo do PIS/COFINS os custos dos serviços e bens que forem utilizados direta ou indiretamente pelo contribuinte na produção/fabricação de produtos/serviços; forem indispensáveis para a formação do produto/serviço final e forem relacionados ao objeto social do contribuinte.

INSUMOS. TRANSPORTE. DESLOCAMENTO ENTRE UNIDADES DA PRÓPRIA CONTRIBUINTE. Os gastos com transporte de matérias- prima entre as unidades da própria contribuinte para processamento, são considerados custo de produção, o que resulta em créditos a serem apurados. Direito creditório reconhecido.

RATEIO. DESPESAS COMUNS. CONDOMÍNIO PORTUÁRIO. MOVIMENTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO. ÁGUA. Há nos autos reconhecimento da autoridade fiscal que a contribuinte também atua como prestadora de serviços. Diante da comprovação da existência de vinculação entre as despesas incorridas e o embarque das mercadorias de terceiros, é de ser reconhecido o direito creditório.

CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Diante de expressa previsão legal, não é possível reconhecer como direito a crédito os custos decorrentes da depreciação dos vagões de trens, já que os vagões são utilizados para transporte da mercadoria acabada até o terminal portuário (Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 3º). Créditos não reconhecidos.

SOJA. CRÉDITO PRESUMIDO. CONTRATO DE PREÇO A FIXAR. A Lei n. 10.925/2004 revogou o direito ao crédito presumido previsto nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003. Créditos não reconhecidos.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACON. Para a utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste comprovada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação e outra prova inequívoca da não utilização. Créditos não reconhecidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito de crédito para os gastos identificados no Voto como (i) "Frete. Deslocamento entre as Unidades da Própria Contribuinte" e (ii) "Condomínio portuário, movimentação, classificação, água (CODESP)" e não reconhecer o direito de crédito em relação aos gastos identificados no Voto como "Transporte dos produtos das fábricas para os portos. Depreciação dos vagões".

Por maioria de votos, foi negado provimento ao Recurso Voluntário em relação ao direito (i) ao crédito presumido da agroindústria e (ii) em relação ao reconhecimento aos

créditos denominados extemporâneos, vencido o Conselheiro Domingos de Sá, que dava provimento ao Recurso para reconhecer o valor apurado no laudo realizado pela KPMG para o crédito presumido e reconhecia os créditos extemporâneos. Os Conselheiros Paulo Guilherme Dêlouredé e José Fernandes do Nascimento votaram pelas conclusões em relação ao último item.

1.2. Insurge-se o representante do Erário (na parte que chega para resolução desta Turma) contra a concessão de créditos para os fretes de matéria-prima entre estabelecimentos da empresa como custo de aquisição, na forma do artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

1.2.1. Para demonstrar a divergência a **Recorrente** aponta os seguintes acórdãos paradigmas (que serão abordados de forma detida em juízo de prelibação):

Número do Processo

11075.000705/2007-54

Contribuinte

PILECCO NOBRE ALIMENTOS LTDA

Tipo do Recurso

RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão

Relator(a)

FLAVIO DE CASTRO PONTES

Nº Acórdão

3801-002.668

Tributo / Matéria

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado: I - Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial no sentido de reconhecer que as cessões de créditos de ICMS não integram a base de cálculo da contribuição; II - Pelo voto de qualidade, em negar provimento em relação ao direito de excluir da base de cálculo as receitas decorrentes de recuperação de despesas de ICMS (créditos presumidos de ICMS). Vencidos os Conselheiros Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Sidney Eduardo Stahl, e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel que davam provimento neste item; III - Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso em relação ao direito de descontar créditos em relação às despesas de fretes, à materiais de embalagem e comissões sobre compras. Vencidos os Conselheiros Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Sidney Eduardo Stahl, e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel que davam provimento nestes itens; IV - Pelo voto de qualidade, em negar provimento em relação à mudança do rateio proporcional. Vencidos os Conselheiros Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Sidney Eduardo Stahl, e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel que davam provimento nestes itens. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Dílson Gerent, OAB/RS 22.484. (assinado digitalmente) Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl,

Paulo Sérgio Celani, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

Ementa

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PIS. CESSÃO DE CRÉDITO DE ICMS. As cessões de créditos de ICMS não têm natureza jurídica de receita, por isso não integram a base de cálculo da contribuição.

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PIS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. As receitas decorrentes de crédito presumido de ICMS compõem a base de cálculo da contribuição PIS no regime da não cumulatividade, tendo em vista que o faturamento mensal corresponde ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou de sua classificação contábil.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DAS OPERAÇÕES DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE. Os valores relativos aos gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição não-cumulativa se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS. CONCEITO DE INSUMO. Não se subsume ao conceito de insumo, os valores pagos a título de transferências de produtos acabados (fretes) entre os estabelecimentos da empresa. Os valores relativos aos gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição em questão se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. Não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição as aquisições de embalagens para transporte porque não são aplicadas ou consumidas diretamente no processo fabril, vez que não se enquadram no conceito de insumos.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. COMISSÕES DE VENDA. Não se pode vincular comissões pagas a terceiros ao custo de aquisição da matéria-prima. Assim, a definição de insumo não contempla essas despesas.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. RESSARCIMENTO. No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não cumulatividade das contribuições sociais, no valor da receita bruta incluem-se as receitas da venda de bens e serviços e todas as demais receitas, a exemplo das receitas decorrentes dos créditos presumidos de ICMS, receitas financeiras e de recuperação de custos. Recurso Voluntário Provido em Parte

1.2.2. No mérito, a **Recorrente** argumenta:

1.2.2.1. O STJ afasta a possibilidade de créditos para fretes entre estabelecimentos como insumos, porquanto o rol do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 é taxativo e excludente, isto é, como a norma concede expressamente o crédito para frete de venda, *a contrario sensu* nega crédito para todos os demais fretes;

1.2.2.2. “No caso de uma empresa cuja atividade principal seja a produção de bens e produtos, serão insumos aqueles elementos (bens ou serviços) utilizados diretamente em sua fabricação”.

1.3. Após juízo de prelibação positivo os autos foram distribuídos para julgamento.

Contrarrazões

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. A Fazenda Nacional indica como paradigma de sua tese de limitação do direito ao crédito do PIS e da COFINS somente aos fretes de venda o Acórdão 3801-002.668. Todavia, a decisão de manutenção da glosa dos anteditos fretes foi revertida por esta Turma no Acórdão 9303-006.799 (embora o Despacho de Admissibilidade tenha considerado erroneamente que a Fazenda também indicou o Acórdão 203-12.448, que trata de “*gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial*”):

Ementa:

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo do PIS/Pasep.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Dispositivo:

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. 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.

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

conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para excluir da base de cálculo o valor do crédito presumido de ICMS e frete na transferência de produtos acabados, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento quanto ao crédito de fretes na transferência de produtos acabados. Por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao recurso com relação aos créditos sobre as embalagens de transporte, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, em relação a crédito sobre embalagens.

Voto:

Ventiladas tais considerações, passo a analisar as discussões trazidas pelo sujeito passivo, quais sejam, entre outras:

- Inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo da contribuição social não cumulativa
- A tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os custos de fretes nas transferências internas de mercadorias;
- O direito de crédito do PIS não cumulativo sobre os custos de aquisição dos materiais de embalagem para transporte das mercadorias de produção.

No que tange à outra discussão, qual seja, sobre a possibilidade ou não de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os custos de fretes nas transferências internas de mercadorias, recorda-se que essa discussão já foi apreciada por nossa turma, tendo sido firmado posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição e crédito.

2.1.1. Ademais, aparentemente, o Acórdão paradigma e o recorrido não guardam similitude fática; enquanto o primeiro trata de frete de produto acabado o segundo trata exclusivamente de frete de matéria prima – inclusive o Acórdão recorrido dá a entender que o crédito seria negado acaso fosse de produto acabado:

Recorrido:

INSUMOS. TRANSPORTE. DESLOCAMENTO ENTRE UNIDADES DA PRÓPRIA CONTRIBUINTE. **Os gastos com transporte de matérias- prima entre as unidades da própria contribuinte** para processamento, são considerados custo de produção, o que resulta em créditos a serem apurados. Direito creditório reconhecido.

Voto:

No entanto, comprova-se nos autos (Anexo II, fls. 56/66 e 68/84) que os fretes glosados se referem ao transporte da soja remetida dos armazéns para a fábrica. Logo, **não se está diante do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, mas sim do transporte de matéria-prima para a unidade de produção a fim de ser processada.**

Paradigma:

Ementa:

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS. CONCEITO DE INSUMO.

Não se subsume ao conceito de insumo, **os valores pagos a título de transferências de produtos acabados (frete) entre os estabelecimentos da empresa**. Os valores relativos aos gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição em questão se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.

Voto:

Anote-se que a RFB consolidou a tese que **o frete pago para transportar produtos acabados não configura insumo**, conforme Solução de Divergência COSIT nº 26/2008, DOU 09.06.2008:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA; INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE; CRÉDITOS DE CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. IMPOSSIBILIDADE. 1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep com incidência não cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.

2. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep apurada de forma não cumulativa.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 3º inciso II da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; 15 inciso II da Lei nº 10.833, de 2003 e 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.(grifou-se)

2.1.2. Com a devida vênia ao bem redigido despacho de admissibilidade do presente recurso, o Recurso Especial exige mais do que a identidade da legislação discutida; exige, também, similitude do fato jurígeno, como revela, textualmente, o item 2.4.1 do Manual do Exame de Admissibilidade de Recurso Especial:

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, **em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária.**

2.1.3. De toda sorte, é dever do **Recorrente** demonstrar com precisão a matéria arguida (art. 67 § 5º do RICARF) e analiticamente a divergência (art. 67 § 8º do RICARF) e, no caso, mais do que dúvida, resta a certeza que paradigma e recorrido tratam de matéria divergente.

3. Assim, forte no §§ 5º, 8º e 15 do artigo 67 do RICARF, não conheço o Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Fl. 8 do Acórdão n.º 9303-014.263 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10783.724592/2011-11