



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10835.721937/2014-67
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.602 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de novembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LIDER ALIMENTOS DO BRASIL S.A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

PAF. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma que, enfrentando questão fática equivalente, aplique de forma diversa a mesma legislação. No caso, as decisões apresentadas a título de paradigma não tratam da mesma questão fática e normativa enfrentada no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira, Vanessa Marini Cecconello, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional**, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-009.406**, de 23/09/2020 (fls. 669 a 685)¹, proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Da breve síntese do processo

O processo versa sobre **Pedido de Ressarcimento (PER)**, cujo crédito provém do saldo credor da COFINS, relativo ao mercado interno, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao **4º Trimestre/2013**. A DRF/Presidente Prudente (SP), por meio de **Despacho Decisório**, reconheceu parte do direito creditório.

A Fiscalização consignou no Termo de Verificação Fiscal (TVF), que foram efetuadas glosas de vários gastos que deram origem aos créditos da não cumulatividade (empresa tem como principal objeto social a “**fabricação e comercialização de laticínios**”) relativas a itens não considerados insumos pela Fiscalização, que não foram consumidos no processo produtivo em função da ação exercida diretamente sobre o produto. Assim, foram glosados os seguintes créditos: **a)** relativos a aluguéis e arrendamento de máquinas e equipamentos não utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; **b)** créditos calculados sobre aquisições de ativo imobilizado que deveriam ser aproveitados em 24 meses, mas foram utilizados de uma só vez, e **c)** ressarcimento/compensação do crédito presumido da agroindústria, previsto na art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e regulamentado pela IN SRF nº 660, de 2006. Afirma o Fisco que, tanto o leite *in natura*, quanto o resfriado e o pré-beneficiado possuem idêntica classificação fiscal (0401.40.10 - *leite com teor de gordura superior a 6%, não superior a 10%, não concentrado nem adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes*), o que afasta a caracterização de eventuais operações de beneficiamento. Já quanto aos créditos calculados sobre o Frete - **transporte do leite pré-beneficiado e resfriado**, informa-se que não teriam sido reclassificados para o presumido, sendo integralmente glosados, por ausência de previsão legal para aproveitamento.

Cientificado do Despacho Decisório o Contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade**, alegando, em síntese, que: **a)** o Despacho Decisório deveria ser anulado por falta de motivação legal; **b)** o conceito de insumos e o princípio da não cumulatividade dão guarida aos créditos; **c)** foram glosados créditos relativos a fretes vinculados a operações de venda, que são permitidos pelo art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, e que são essenciais ao seu processo produtivo; **d)** em relação ao crédito presumido da agroindústria, faz jus à utilização desse benefício, criado pela Lei nº 10.925, de 2004, e que, diante do acúmulo de saldo credor, tem direito de compensar o saldo ao final de cada trimestre com débitos administrados pela RFB, a teor do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005; **e)** a possibilidade de ressarcimento em dinheiro ou compensação com outros tributos só veio com o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. Por fim, requer a **realização de diligência** para comprovar a real aplicação dos insumos em questão.

A DRJ, levando-se em conta que o contribuinte alegou cerceamento do direito de defesa causado por insuficiência de detalhamento das glosas e as planilhas constantes nos autos,

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

resolveu **converter o processo em diligência**, por meio da Resolução, para proceder esclarecimentos sobre questionamentos feitos pelo Contribuinte.

A **diligência** foi atendida por meio de Informação, onde a Fiscalização esclareceu, quanto aos créditos na aquisição de leite cru e demais itens, informando que os fretes nas aquisições de leite geraram crédito presumido, na proporção agregada ao custo dos insumos, na forma da Lei nº 10.925/2004. O contribuinte apresentou **Manifestação** alegando, em resumo, que o leite cru é o insumo básico para a consecução da atividade da empresa. Em relação ao frete na aquisição de leite cru, alegou que o frete pago na aquisição de insumos é considerado como parte do custo daqueles, por isso tal valor pode ser agregado ao cálculo das contribuições não cumulativas e corresponde a serviços utilizados como insumo, pois configura custo de produção do produto final.

A apreciação das manifestações resultou no Acórdão nº 14-66.161, de 29/05/2017, da **DRJ de Ribeirão Preto/SP** (fls. 597 a 620), que julgou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório postulado, assentando que: **a)** não procedem as arguições de nulidade, **b)** os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização e desde que não incorporados ao ativo imobilizado; **c)** somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os gastos com frete na operação de venda e se suportados pelo vendedor; e, **d)** em regra, o saldo credor referente a crédito presumido da agroindústria, instituído pela Lei nº 10.925/2004, somente pode ser descontado da própria contribuição, mas não compensado com outros tributos ou ressarcido.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, no qual: **a)** requereu a juntada posterior de documentos necessários a comprovação do direito defendido; **b)** repisou a necessidade de conversão do julgamento em diligência fiscal para a devida valoração dos argumentos oferecidos; **c)** arguiu sobre o direito de ressarcir/compensar os créditos presumidos de atividades agroindustriais - aquisição de leite *in natura* (“*A possibilidade de ressarcimento em dinheiro ou de compensação com outros tributos e contribuições administrados pela RFB, só veio com o art. 16 da Lei nº 11.116/05, que de uma forma genérica, fez referência apenas aos créditos apurados com base no art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03*”); e **d)** discorreu sobre o seu **direito a créditos relativos a serviço de transporte de frete de produtos em elaboração** (“*Considerando que o creditamento das despesas em questão - entre estabelecimentos - quando necessário que o produto em elaboração seja remetido para outra unidade para prosseguir com seu processo produtivo, pois, sem esse transporte é inviável a continuidade deste processo produtivo, deve ser reconhecido como passível de creditamento*”).

Os autos, então, vieram ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário, tendo a Turma julgadora exarado o **Acórdão nº 3302-009.406**, de 23/09/2020 (fls. 669 a 685), no qual se deu parcial provimento ao recurso, para decidir que **a)** cabe a constituição de crédito de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins não-cumulativas sobre os valores relativos a fretes de produtos em elaboração realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo, posto que dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica; e **b)** que a Lei nº. 12.058, de 2009, permitiu o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 2004:

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos em elaboração realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito

passivo, posto que dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica. (...) (Acórdão 3302-009.406, Rel. do paradigma 3302-009.403 - Cons. Jose Renato Pereira de Deus, unânime, sessão de 23/09/2020 - presentes ainda os Cons. Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Corintha Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho) (grifo nosso)

Cientificada do Acórdão/CARF, a Fazenda Nacional opôs **Embargos de declaração**, alegando omissão no julgado, sendo os embargos monocraticamente **rejeitados** pelo Presidente da 2ª TO, nos termos do Despacho exarado pela 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 08/02/2021.

Da matéria submetida à CSRF

Notificada do Despacho de rejeição dos embargos interpostos, a **Fazenda Nacional** apresentou **Recurso Especial**, apontando divergência com relação às seguintes matérias: **(1)** quanto à necessidade de conversão do julgamento do recurso em diligência, para a aferição do enquadramento dos bens/serviços nos critérios da essencialidade e da relevância definidos pelo STJ; **(2)** quanto à (im)possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte de “insumos de produtos em elaboração”; e **(3)** quanto à necessidade de devolução do processo à DRJ para análise de assunto novo de forma a evitar a supressão de instância de julgamento. A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial foram indicados, como paradigma, respectivamente, a Resolução nº 3201-002.165 e os Acórdãos de nº 3401-001.692, 9303-008.215, 1201-002.698 e 203-13.080.

Quando do Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, entendeu-se que, em relação à divergência 1 (“à necessidade de conversão do julgamento em diligência ...”) e à divergência 3 (“quanto à necessidade de devolução do processo à DRJ ...”), não deveria haver seguimento, por falta de comprovação do dissídio jurisprudencial.

O seguimento do recurso no exame de admissibilidade foi restrito à divergência 2 (“possibilidade de tomada de créditos das contribuições sobre o custo dos fretes pagos para transferência de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos da empresa”).

Sobre essa matéria, no cotejamento dos arestos confrontados (recorrido e paradigmas - Acórdãos nº 9303-008.215 e nº 3401-001.692), assentou-se que, em relação ao paradigma nº 9303-008.215, ao contrário de divergir, as decisões alinharam-se, e que não há como certificar a ocorrência de divergência quanto aos fretes internos para transporte de insumos, porquanto a decisão indicada como paradigma não se pronunciou sobre o tema. Por outro lado, em relação ao **Acórdão nº 3401-002.692**, decidiu-se que **há, efetivamente, divergência de entendimento** quanto à possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos, seja para transporte *intercompany* de matéria prima ou de produtos acabados, haja vista a generalidade com que o voto condutor do Acórdão nº 3401-001.692 tratou a matéria.

Desta forma, no Exame de Admissibilidade vislumbrou-se que a divergência 2 restou comprovada. Assim, com os fundamentos do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara, de 01/06/2021, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, **deu-se seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas em relação à **divergência 2**, com a seguinte descrição: “quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos para transferência interna de insumos e de produtos acabados”.

Ciente do Despacho acima (seguimento parcial), a Fazenda Nacional apresentou recurso de **Agravo**, requerendo o seguimento **integral** ao Recurso Especial interposto. No entanto, em Despacho de Agravo da CSRF / 3ª Turma, de 24/08/2021, proferido pela Presidente da CSRF, o Agravo foi **rejeitado**, confirmando-se o seguimento parcial originário do Recurso Especial.

O contribuinte foi intimado (Termo ciência - DTE - fls. 749 e 750) do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria, do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial da Procuradoria, do Agravo da Procuradoria e do Despacho que rejeitou o Agravo e não há, nos autos, registro de interposição de **contrarrazões**.

Em 28/07/2022, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao colegiado da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, S/Nº - 3ª Câmara, de 01/06/2021, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, não havendo apresentação de contrarrazões.

Cabe destacar, contudo, que o provimento presente no acórdão recorrido se refere a “...**fretes de produtos em elaboração realizados entre estabelecimentos da mesma empresa**, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo, posto que dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica”. Não há, assim, na decisão, nenhum provimento pelo colegiado em relação a fretes na aquisição de insumos ou na movimentação de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

O item em debate é tratado em uma página do acórdão recorrido, informando-se que a glosa se referia a “...**transporte do leite pré-beneficiado e resfriado**”, sendo as razões de glosa para tal item relacionadas a dupla motivação: (a) Solução de Divergência COSIT 2/2011, que admite apenas créditos apenas em relação a aquisições de insumos e a venda de produtos, o que não abrange a movimentação interna; e (b) impossibilidade de tomada de crédito para o próprio insumo (leite pré-beneficiado e resfriado, que gera apenas crédito presumido), inviabilizando o crédito em relação ao frete, que é incorporado ao custo do insumo.

O acórdão recorrido simplifica os argumentos de defesa e generaliza os fundamentos da decisão, informando que o contribuinte alega que “...as operações de frete remessas/transfêrências se referem a transporte de insumos inacabados entre filias para prosseguimento do processo produtivo”, e que as glosas devem ser revertidas, sob os argumentos que externa em dois parágrafos, que merecem aqui transcrição:

(...).as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o **frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo** na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o **frete na operação de venda**, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03. Há também direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao **custo de aquisição** de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de **fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos**, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica. (*grifo nosso*)

Não houve interposição de embargos, pelo contribuinte, em relação a esse provimento, registrado em ata e na parte dispositiva, repita-se, como restrito a “...**fretes de produtos em elaboração realizados entre estabelecimentos da mesma empresa**”.

O único paradigma aceito pelo exame de admissibilidade para comprovar a divergência é o Acórdão 3401-001.692, de 15/02/2012, que tem fulcro em matéria probatória, em não em debate de direito, o que resta claro em sua parte dispositiva:

*ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto aos gastos com combustíveis e lubrificantes e quanto aos **serviços de transporte [fretes]**, neste caso [envolvendo apenas os gastos com fretes], os **Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Adriana Oliveira e Ribeiro, Fernando Marques Cleto Duarte e Júlio César Alves Ramos votaram com o Relator pelas suas conclusões, justificando o voto pela falta de apresentação de provas**. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir a ementa. Também por unanimidade de votos deu-se provimento quanto aos créditos originados dos gastos/aquisições de embalagens, despesas de depreciação das máquinas comprovadamente utilizadas no processo produtivo, e quanto ao rateio proporcional.*

Perceba-se que no colegiado, composto por seis conselheiros, cinco deles acompanharam o relator pelas conclusões, em relação ao tema dos fretes, por evidenciarem falta de provas. Assim, todos os argumentos de direito expostos no voto em relação a fretes, inclusive o utilizado para dar seguimento à admissibilidade (de que o inciso IX do art. 3º não socorreria as remessas internas de produtos *in natura* / em elaboração) NÃO refletem o entendimento que prevaleceu no colegiado, no referido acórdão, restrito à questão probatória, no tema dos fretes.

No que se refere ao outro paradigma colacionado, Acórdão 9303-008.215, os pronunciamentos aludem apenas a frete de produtos acabados e a fretes na aquisição de leite. Mas, recorde-se, nenhum desses itens foi objeto de provimento específico no acórdão recorrido.

Portanto, resta claro que sob qualquer aspecto que se avalie a existência de divergência de entendimentos, **não houve efetiva demonstração de dissidência jurisprudencial sobre uma mesma disposição normativa**, pela ausência de similitude fática e jurídica. Ausente, nesse contexto, o atendimento de pressuposto essencial de admissibilidade.

Assim, cabe, no caso, o **não conhecimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Da conclusão

Pelo exposto, voto por **não conhecer** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan