



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12585.000674/2010-40
ACÓRDÃO	9303-016.505 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	24 de janeiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	FRIGORÍFICO MABELLA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, § 6º, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial se não resta demonstrada a divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigma.

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

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.

RECURSO ESPECIAL. DECISÃO RECORRIDA QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do art. 118, §3º, do RICARF, não cabe Recurso Especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. No caso, houve edição de Súmula CARF nº 217 após a interposição do Recurso Especial do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Hécio Lafetá Reis (substituto integral), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o Conselheiro Dionisio Carvallhedo Barbosa, substituído pelo Conselheiro Hécio Lafetá Reis.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 3302-011.321, de 26 de julho de 2021, e-fls. 1.224 a 1.2411, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PIS/COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

CRÉDITO PRESUMIDO. PORCENTAGEM DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS.

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para admitir a porcentagem de 60% para o cálculo do crédito presumido na aquisição de suínos, aves, milho e lenha. Vencidos os conselheiros Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e José Renato Pereira de Deus que reverteram, também, as glosas em relação ao frete de produto acabado entre estabelecimentos da empresa. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-011.320, de 26 de julho de 2021, prolatado no julgamento do processo 12585.000673/2010-03, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

No Recurso Especial, o Contribuinte aduz divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias:

Matéria	Paradigma	Legislação
Necessidade de emprego do teste de subtração para a verificação da essencialidade e da relevância do bem/insumo ao processo produtivo.	Acórdão nº 9303-007.512	Instruções normativas SRF nº 247, de 2002, e 404, de 2004; Parecer Normativo nº 5, de 2018; Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.
Tomada de créditos sobre os fretes pagos para transferência de insumos.	Acórdão nº 9303-009.847	Inc. II do art. 3º das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais.
Tomada de créditos sobre as aquisições de material de embalagem, combustíveis para caldeiras e demais insumos empregados na fabricação de produtos para a alimentação animal.	Acórdão nº 3301-003.874	Art. 3º, inc. II, das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais; art. 15, inc. II, da Lei nº 10.865, de 2004.
Creditamento dos aluguéis de máquinas e equipamentos.	Acórdão nº 9303-011.556	Art. 289 e 290 do RIR/99; art. 3º, inc. IV, da Lei nº 10.833, de 2003.
Creditamento dos fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos.	Acórdão nº 9303-010.009 Acórdão nº 3301-005.413	Arts. 15, inciso II, c/c artigo 3º, inciso IX da Lei n.º 10.833, de 2003.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 1419/1433 deu seguimento parcial ao Recurso Especial, admitindo as seguintes matérias:

(i) Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos fretes pagos para transferência de insumos:

Cotejando as decisões confrontadas, parece-me que há a similaridade fática mínima para fins de estabelecimento de base de comparação. Ambos os acórdãos laboram em face de processos produtivos similares e analisaram a questão do creditamento sobre o frete para aquisição de insumos quando a aquisição do produto transportado enseja creditamento presumido das contribuições.

O dissídio interpretativo emerge quando se constata que, enquanto a decisão recorrida vinculou o creditamento sobre o frete ao creditamento do produto, o paradigma rechaçou tal concepção, já que o frete teria sofrido tributação básica e por isso não pode ser comparado ao regime aplicado ao bem transportado.

Divergência comprovada.

(ii) Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos:

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que não há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência interpretativa quanto à natureza de insumo desses fretes. É que os acórdãos paragonados contemplaram processos produtivos essencialmente distintos.

Não obstante, do confronto dos acórdãos recorrido e nº 9303-010.009 emerge dissídio interpretativo do inc. IX, porquanto as decisões foram em sentidos opostos: a decisão recorrida entendeu que tais fretes ainda não se incluem na operação de venda, ao passo que o paradigma os incluiu.

Divergência comprovada.

Em relação às duas matérias para as quais foi admitido o seguimento do Recurso Especial, o Contribuinte sustenta, em síntese:

(i) Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos fretes pagos para transferência de insumos:

- O frete pago por ocasião da compra de insumos a ser utilizado no processo produtivo da empresa, desde que o bem adquirido se enquadre como insumo para fins do crédito previsto no inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, poderá ser utilizado para fins de desconto de créditos das contribuições utilizando alíquota integral das contribuições, pois compõe o custo do insumo.
- O frete deverá ser analisado de forma individualizada, e não associado com o tipo de mercadoria que ele está transportando. Até mesmo porque, o

frete foi contratado de pessoa jurídica, fazendo jus ao creditamento integral das referidas contribuições.

(ii) Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos:

- Não se trata de meras operações para transferência de mercadorias entre filiais e sim transferência de produto acabado entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento distribuidor da mesma pessoa jurídica.
- Desta feita, não restam dúvidas que a operação realizada pela Recorrente confere direito a créditos de COFINS/PIS não-cumulativo sobre valores de frete, visto que tais despesas integram o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda.
- Com efeito, o direito ao creditamento de PIS e Cofins sobre os valores pagos a título de frete decorre da própria lei, especificamente dos artigos 15, inciso II, c/c artigo 3º, inciso IX da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.
- De fato, as transferências de mercadorias de CD para CD, ou de CD para loja varejista, não tem outro propósito senão a operação de venda, a aproximação das mercadorias aos consumidores finais. O legislador ao utilizar-se da expressão **“operação de venda”** ao invés de **“venda”** propriamente dita, teria objetivado esta intenção, qual seja, conferir crédito de PIS e COFINS sobre o frete para transporte de mercadorias, sempre que este transporte estiver relacionado à atividade de venda.

Proposto o Agravo em relação às demais matérias, o Despacho de e-fls. 1480/1485 manteve o seguimento apenas parcial do Recurso Especial.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional manifestou-se apenas quanto ao mérito da matéria “fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos”, requerendo a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo, contudo, cabe digressão quanto ao seu conhecimento.

CONHECIMENTO - DIREITO À TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE O VALOR DOS FRETES PAGOS PARA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS

Nos termos do art. 118 do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

No caso, o acórdão recorrido manteve o entendimento da fiscalização de que as despesas com frete na aquisição de suínos ensejam a tomada de crédito pelos percentuais do crédito presumido, e não através da utilização de alíquota básica:

Nos termos do despacho decisório, a fiscalização reconheceu o direito da Recorrente creditar-se sobre as despesas com frete na aquisição de suínos, não através da utilização de alíquota básica, mas sim pelos percentuais do crédito presumido.

A DRJ, por sua vez, manteve a glosa, por entender que o frete está associado ao produto adquirido e, tratando-se de operações vinculadas às aquisições de pessoas físicas ou cooperativas, passíveis de crédito presumido das atividades agroindustriais, devem ser apropriadas nesta mesma rubrica.

A Recorrente, contrário ao entendimento da fiscalização e da DRJ, pleiteia o creditamento pela alíquota básica das contribuições, alegando que restou comprovado que o frete pago pelo adquirente na aquisição de insumos integra o custo de aquisição desses bens, podendo, portanto ser utilizado como crédito integral a ser descontado da contribuição ao PIS/Pasep e COFINS, pouco importando qual o tipo de insumo adquirido, razão pela qual o v. acórdão recorrido deve ser reformado.

Primeiramente, a alegação trazida pela Recorrente não lhe favorece, pois se o frete integra o custo de aquisição e, o produto adquirido gera crédito presumido, não há que se falar em crédito na modalidade básica prevista na Lei nº 10.637/02 e 10.833/2003. Na verdade, a alegação deveria ser que o frete não integra o custo de aquisição e que as despesas com frete foram tributadas com a alíquota básica, gerando, assim, o direito perseguido pela contribuinte.

Ademais, aponta um segundo fundamento para manutenção da glosa, que é a inexistência de prova nos autos de que o frete foi tributado com alíquota básica:

Entretanto, como há nos autos prova demonstrando que o frete foi tributado através de alíquota básica do regime não-cumulativo, correto o procedimento da fiscalização corroborado pela DRJ.

Já o acórdão paradigma nº 9303-009.847 consignou que:

Ementa:

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO. A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição

para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

Voto:

In caso, os gastos com fretes no transporte de insumos possuem natureza diversa do bem transportado, formalizado por meio de nota fiscal própria, cuja operação suporta a incidência integral do PIS e da COFINS, ou seja, o frete é contratado de pessoa jurídica distinta daquela que vendeu o insumo, os valores recebidos em contrapartida pela prestação de serviços será incluída na base de cálculo das Contribuições, devido pelo transportador, eis que se trata de uma operação tributada.

No que tange o direito de crédito de PIS e da COFINS, sobre fretes nas operações de aquisição de leite *in natura* dos associados, mantenho a decisão recorrida por seus próprios fundamentos, a qual utilizo como razões de decidir:

(...)

“18. Não obstante, outro ponto de discórdia no presente caso diz respeito ao creditamento feito pela recorrente em razão do pagamento de frete na aquisição de leite *in natura*.

19. Convém destacar que, segundo o que restou apurado nos autos, a fiscalização e o contribuinte convergem em relação ao fato de que o frete em questão foi formalmente arcado pela Recorrente, consoante se observa das notas fiscais de aquisição do leite *in natura*, donde se conclui que o frete para tais operações é custeado pela recorrente, configurando, pois, custo na aquisição de tais bens. Em suma, a recorrente e a fiscalização admitem que o frete em questão é formalmente custeado pela recorrente, o que torna este fato inconteste.

20. A discussão, todavia, gravita em torno do fato da recorrente repassar os custos de tais fretes para seus fornecedores, o que, por sua vez, impediria atribuir à referido frete a natureza de custo de aquisição. É o que se depreende do seguinte trecho do Relatório Fiscal (fl. 12):

5.1.2.3. FRETE NA COMPRA DE LEITE IN NATURA

Através da análise dos lançamentos contábeis de 2004 e 2005, constatamos que os serviços de frete primeiro e segundo percursos, na compra de leite *in natura*, é descontado dos fornecedores deste insumo. Seguem na Tabela 6 - "Relação de Lançamentos Contábeis Extraídos do Livro Razão de 2004" e na Tabela 7 - "Relação de Lançamentos Contábeis Extraídos do Livro Razão de 2005", exemplos de lançamentos contábeis retirados dos livros razão de 2004 e 2005 do contribuinte que mostram este desconto.

Assim, podemos afirmar que o ônus do frete foi suportado pelos fornecedores de leite e não a CCPR-MG, que procura se creditar desses serviços. Logo, a fiscalização glosou os créditos relacionados ao frete na compra de leite, que estão relacionados na tabela 3.

21. Não é demais lembrar que estamos tratando de uma cooperativa central, que recebe os bens dos seus cooperados (cooperativas singulares) para vendê-los no

mercado. Uma parcela do montante recebido por esta venda feita no mercado é devolvida ao cooperado em razão da sua produção, oportunidade em que a recorrente faz o desconto do valor pago a título de frete e que é aqui questionado. Tal fato, inclusive, é assumido pela própria recorrente, conforme se extrai de um excerto da sua peça recursal (fl. 631):

O fato de ter existido, em determinado período, acordo comercial entre a CCPR e cooperados, que tomam como parâmetros, dentre outros aspectos, parte do valor de frete incidente sobre a operação, não é suficiente para desnaturar a CCPR como contratante de fato e direito do frete e, por conseguinte, aquela que arca com o seu custo.

22. Logo, se a recorrente recupera o valor do frete que, formalmente, é por ela pago, não é possível dar a tal frete o tratamento material de custo de aquisição, o que torna válida a glosa aqui debatida.

23. Ressalte-se, todavia, que ainda remanesce uma questão neste tópico em particular, haja vista que, subsidiariamente, o contribuinte alega a existência de um equívoco no cálculo desta glosa. Assim, segundo o recorrente, a fiscalização teria partido da premissa que o custo com todos os fretes glosados teria sido repassado aos seus cooperados, o que não seria verdadeiro, já que tal repasse se limitaria apenas à parcela do leite transportado.

24. Em sede de diligência fiscal, a unidade preparadora de fato constatou esse equívoco, mas tentou "adequá-lo" sob o fundamento de que, ainda assim, não seria devido o creditamento do frete no caso em concreto, uma vez que (fl. 666 do relatório de diligência fiscal):

Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados, ou seja, nem toda despesa com frete é capaz de gerar crédito a ser deduzido na apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, mas somente o frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis também de creditamento.

Para gerar direito ao crédito das contribuições no regime não-cumulativo, é necessário

que o valor do frete na compra esteja vinculado a um insumo cuja aquisição gerou crédito, quer seja básico ou presumido. Por consequência, o valor do crédito gerado pela despesa com frete na compra tem a mesma natureza e segue a mesma sistemática de cálculo do crédito gerado pelo bem cujo custo ele compôs.

25. O que a unidade preparadora sustenta, indevidamente, é que o crédito de frete deve seguir a mesma sistemática de creditamento do bem transportado, como se houvesse uma relação de subsidiariedade entre tais créditos. Logo, em se tratando de transporte de leite in natura e entendendo a fiscalização que este insumo está sujeito ao crédito presumido, conforme exposto no tópico imediatamente anterior do presente voto, a unidade preparadora concluiu que (fl. 667 do relatório de diligência fiscal): (...)

26. Tal entendimento, todavia, é indevido. A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do

produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão, até porque não haveria qualquer sentido nisso, já que o frete sofreu a incidência integral da contribuição e, por isso, não pode ser comparado ao procedimento aplicável ao bem transportado. Não se comparam elementos distintos por absoluta impropriedade de meio (relatório de diligência fiscal) e inconsistência de conclusão.

28. Com base em tais fundamentos reconheço como válido apenas aquele crédito de frete tomado pela recorrente e cujo custo de aquisição não foi repassado para seus associados”.

No cotejo entre as decisões, há a aparente comprovação de divergência, porquanto a decisão recorrida vinculou o crédito do frete ao creditamento presumido do produto, e o paradigma afastou essa premissa, já que o frete teria sofrido tributação básica e por isso não poderia ser comparado ao regime aplicado ao bem transportado.

Contudo, os acórdãos confrontados não têm similitude fática, pois a divergência analisada no paradigma, suscitada pela Fazenda Nacional, voltou-se à validade dos créditos de frete tomados pelo sujeito passivo Cooperativa e cujo custo de aquisição não foi repassado para os seus associados. Por isso a conclusão do voto foi:

28. Com base em tais fundamentos reconheço como válido apenas aquele crédito de frete tomado pela recorrente e cujo custo de aquisição não foi repassado para seus associados.

Assim, para o paradigma, é relevante que, se o Contribuinte recupera o valor do frete que, formalmente, é por ele pago, não é possível dar a tal frete o tratamento material de custo de aquisição, o que torna válida a glosa que foi debatida naqueles autos. Ressalta-se que não há situação fática semelhante debatida no acórdão recorrido.

Por outro lado, 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.

Assim, na decisão recorrida, há fundamento autônomo quanto à falta de prova nos autos de que o frete foi tributado com alíquota básica. Observa-se que sobre isso a peça recursal não trouxe qualquer menção ou argumento.

Para o acórdão recorrido, o fundamento da prova é autônomo e suficiente para a negativa de provimento do recurso. Se não há divergência jurisprudencial apontada em relação a esse ponto, afasta-se o conhecimento.

Por isso, voto por não conhecer do Recurso Especial nesta matéria.

CONHECIMENTO - DIREITO À TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE O VALOR DOS FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Nos termos do art. 118, §3º, do RICARF, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

A divergência suscitada pelo Contribuinte é matéria da Súmula CARF nº 217, editada após a interposição do seu Recurso Especial:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Assim, a decisão recorrida vai ao encontro da Súmula CARF nº 217, motivo pelo qual o apelo recursal não comporta conhecimento.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro