



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15586.720266/2011-77
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.989 – 3ª Turma
Sessão de 19 de fevereiro de 2019
Matéria COFINS - PER/DCOMP
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ADM DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. MATÉRIA-PRIMA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos incorridos com fretes para o transporte de matérias primas entre os estabelecimentos do próprio contribuinte pagos a terceiros, pessoas jurídicas, mediante Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga e/ ou Notas Fiscais de Prestação de Serviços. constituem custos dos produtos industrializados e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUINTE. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA. NÃO CONHECIDO.

Para que seja conhecido o recurso especial, imprescindível é a comprovação do dissenso interpretativo mediante a juntada de acórdão paradigma em que, na mesma situação fática, sobrevieram soluções jurídicas distintas, nos termos do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria nº 343/2015.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por voto de qualidade, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros

Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que conheceram do recurso.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos tempestivamente pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte contra o Acórdão nº 3403-002.763, de 25/01/2014, integrado pelo Acórdão nº 3402-002.810, de 25/01/2016, proferidos pela Terceira Turma Ordinária e pela Segunda Turma Ordinária, respectivamente, da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O Colegiado da Câmara Baixa, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, nos termos das seguintes ementas, transcritas na parte que interessa ao litígio:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de "insumo" é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e "serviços" que integram o custo de produção.

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FRETES.

Os fretes incorridos no transporte de matéria-prima entre os armazéns e a fábrica são gastos aptos a gerarem crédito das contribuições no regime não-cumulativo por se enquadrarem como custo de produção.

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Nos casos em que a filial do contribuinte, responsável pelos serviços de armazenagem e de embarque das mercadorias, opera com produtos próprios e também presta serviços da mesma natureza a terceiros, o crédito das contribuições no regime não-cumulativo em relação à prestação de serviços está contemplado nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, devendo o crédito ser apurado por meio de rateio, tomando-se como parâmetro o percentual das mercadorias de terceiros em relação

ao volume total das mercadorias movimentadas durante o mês pelo estabelecimento.

INSUMOS. SERVIÇOS APLICADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS."CUSTOS COM NAVIOS". "DESPESAS PORTUÁRIAS". "ESTIVA". "MÃO-DE-OBRA AVULSA"

Não comprovada a vinculação dos gastos incorridos com as diversas despesas portuárias na prestação de serviços de embarques de mercadorias de terceiros, fica mantida a glosa da fiscalização.

MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS.

Os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos e a aquisição de partes e peças só geram direito ao crédito quando esses gastos possam ser enquadrados como custo de produção.

DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO. VAGÕES.

Os encargos de depreciação do ativo imobilizado só geram direito ao crédito das contribuições no regime não cumulativo quando vinculados a bens diretamente empregados na produção. Tratando-se de bens empregados no transporte de produtos acabados entre a fábrica e o porto, a depreciação dos vagões não gera direito a crédito.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. APROVEITAMENTO.

Com o advento da Lei nº 10.925/2004 o crédito presumido da agroindústria deixou de se submeter à triplice forma de aproveitamento estabelecida no art. 5º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.637/02 e no art. 6º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/03, só podendo ser utilizado para o abatimento das contribuições devidas por operações no mercado interno.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus da prova dos fatos jurígenos do direito oposto à administração tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Verificadas omissões na decisão embargada, acolhem-se os embargos de declaração para o fim de suprir os vícios apontados.

INSUMOS. SERVIÇOS APLICADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

CUSTO DE NAVIOS. DESPESAS DE EMBARQUE.

Comprovada a vinculação dos gastos incorridos com custos de navios e com as demais despesas na prestação de serviços de embarques de mercadorias de terceiros, afasta-se a glosa que foi fundamentada apenas na não vinculação.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.

À luz do art. 8º, §§ 2º e 3º da Lei nº 10.925/2004 o crédito presumido da agroindústria deve ser apurado com base no valor das notas fiscais de aquisição dos bens no mesmo período de apuração do crédito, não havendo amparo legal para ajustar o valor dessas aquisições pelo preço médio dos produtos em estoque."

Intimada do acórdão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial, suscitando divergência, quanto ao aproveitamento de créditos sobre os custos/despesas com fretes incorridos nas transferências de matérias-primas entre estabelecimentos do contribuinte. Segundo seu entendimento, tais gastos não se enquadram no conceito de insumos, para efeitos de aproveitamento de créditos, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Em seu recurso especial, defende o conceito definido pela IN SRF nº 247/2002 e da IN SRF nº 404/2004.

Ao final, requereu a reforma da decisão recorrida para que seja restabelecida a glosa efetuada pela Fiscalização sobre os custos com fretes sobre as transferências de matérias-primas (fretes transferências e fretes planta/planta) entre os estabelecimentos (armazéns/fábricas) do contribuinte.

Apresentou como paradigmas os acórdãos nº 202-19.127 e nº 3401-01.692, cuja ementas foram reproduzida em seu recurso especial.

Por meio do Despacho de Admissibilidade às fls. 1051-e/1052-e, o Presidente da Terceira Seção admitiu o recurso especial da Fazenda Nacional.

Notificado do acórdão da Câmara Baixa, do recurso especial da Fazenda Nacional e do despacho da sua admissibilidade, o contribuinte interpôs embargos de declaração, alegando omissões no julgado.

Os embargos foram acolhidos, com efeitos infringentes, para reconhecer também o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre os custos de navios e demais despesas na prestação de serviços de embarques de mercadorias de terceiros, afastando, consequentemente, as glosas efetuadas pela Fiscalização sobre tais custos/despesas, nos termos do Acórdão nº 3402-002.810, às fls. 1213-e/1218-e, cuja ementa foi transcrita anteriormente.

Intimada desse acórdão, a Fazenda Nacional informou que não apresentaria recurso especial contra a decisão favorável ao contribuinte, naquela matéria, mantendo o recurso especial inicialmente apresentado.

Notificado do acórdão sobre os embargos de declaração, o contribuinte, apresentou recurso especial, suscitando divergência, quanto ao aproveitamento de créditos sobre os custos/despesas com bens e serviços utilizados como insumos, no qual requer "***seja dado provimento integral ao presente recurso, com a reforma da r. decisão recorrida, reconhecendo-se o direito da Recorrente aos créditos de COFINS relativos a bens e serviços utilizados como insumos de produção***". Segundo seu entendimento, todos os gastos necessários a sua atividade produtiva constituem insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.333/2003, conforme decisões de outras turmas do CARF. Para comprovar a divergência suscitada, apresentou os acórdãos paradigmas nº 9303-01.035 e nº 3302-00.226, cujas ementas foram reproduzidas em seu recurso especial.

Por meio do Despacho de Admissibilidade às fls. 1307-e/1314-e, o Presidente da Terceira Seção negou seguimento ao recurso especial do contribuinte. Inconformado,

interpôs Agravo que também foi rejeitado, nos termos do despacho "Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial" às fls. 1315-e/1316-e. Ainda descontente, apresentou novo Agravo contra esse despacho, que foi acolhido, em parte, para "*novo exame de admissibilidade, com vistas à verificação do cumprimento dos pressupostos materiais da admissibilidade*", nos termos do Despacho em Agravo às fls. 1379-e/1384-e.

Em cumprimento àquele despacho, o Presidente da Quarta Câmara da Terceira Seção elaborou o despacho "Exame de Admissibilidade de Recurso Especial" às fls. 1385-e/1391-e, por meio do qual negou seguimento ao recurso especial do contribuinte.

Intimado desse novo despacho, o contribuinte apresentou novo Agravo que foi acolhido, em parte, pela Presidente da CSRF, em relação à matéria "***Bens e Serviços Utilizados como Insumos para Fins de Registro de Crédito de COFINS no regime não-cumulativo***", nos termos do Despacho em Agravo às fls. 1408-e/1412-e.

Tanto a Fazenda Nacional como o contribuinte apresentaram contrarrazões aos recursos especiais interpostos por cada um deles, ambos pugnando pela manutenção do acórdão recorrido, na parte que beneficiou um e outro, respectivamente.

Em síntese é o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

O recurso apresentado pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

A Fazenda Nacional suscitou a divergência jurisprudencial, em relação ao direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre os custos/despesas com fretes incorridos com as transferências de matérias-primas entre seus estabelecimentos.

O acórdão recorrido considerou que tais custos/despesas geram créditos passíveis de desconto da contribuição devida mensalmente, por constituírem insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

O art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento da Cofins, assim dispõe:

"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

[...];

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao

concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...];

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

[...].

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...];

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

[...].

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei."

Os custos/despesas com fretes para o transporte de insumos integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, se enquadram no conceito de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citados e transcritos anteriormente.

Assim, ao contrário do entendimento da Fazenda Nacional, tais despesas geram créditos da contribuição passíveis de desconto do valor da contribuição apurada sobre o faturamento mensal.

Quanto ao recurso especial do contribuinte, este não deve ser conhecido por não atender ao disposto no art. 67. § 1º do RICARF.

De acordo com o Despacho em Agravo, o contribuinte questiona o seu direito de aproveitar créditos sobre os custos incorridos com "**Bens e Serviços Utilizados como Insumos para Fins de Registro e Crédito de COFINS no regime não-cumulativo**", alegando divergência com os acórdãos nº 9303-01.035 e nº 3302-00.226, apresentados como paradigmas.

As ementas dos paradigmas assim dispõem:

- Acórdão nº 9303-01.035:

"CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

*A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a **considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada**. (destaque do recorrente)*

- Acórdão nº 3302-00.226:

"REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

*O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins **deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa**, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço." (destaques do recorrente)*

Já as ementas dos acórdãos recorridos assim dispõem:

- Acórdão nº 3403002.763 (RV):

"REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de "insumo" é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e "serviços" que integram o custo de produção.

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FRETES.

Os fretes incorridos no transporte de matéria-prima entre os armazéns e a fábrica são gastos aptos a gerarem crédito das contribuições no regime não-cumulativo por se enquadrarem como custo de produção.

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Nos casos em que a filial do contribuinte, responsável pelos serviços de armazenagem e de embarque das mercadorias, opera com produtos próprios e também presta serviços da mesma natureza a terceiros, o crédito das contribuições no regime não-cumulativo em relação à prestação de serviços está contemplado nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, devendo o crédito ser apurado por meio de rateio, tomando-se como parâmetro o percentual das mercadorias de terceiros em relação

ao volume total das mercadorias movimentadas durante o mês pelo estabelecimento."

- Acórdão nº 3402-002.810 (ED):

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Verificadas omissões na decisão embargada, acolhem-se os embargos de declaração para o fim de suprir os vícios apontados.

INSUMOS. SERVIÇOS APLICADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CUSTO DE NAVIOS. DESPESAS DE EMBARQUE.

Comprovada a vinculação dos gastos incorridos com custos de navios e com as demais despesas na prestação de serviços de embarques de mercadorias de terceiros, afasta-se a glosa que foi fundamentada apenas na não vinculação."

Do exame do conteúdo das ementas dos acórdãos recorridos (voluntário e embargos), verifica-se que não guardam correlação com os créditos tratados nos acórdãos paradigmas. Em ambas as ementas dos paradigmas, não se identificaram quais custos e/ ou despesas os acórdãos reconheceram o direito de se aproveitar créditos. Para se comprovar divergência, é imprescindível que o paradigma apresentado tenha reconhecido o direito de se aproveitar créditos sobre custos e/ ou despesas, expressamente identificados, e que nos acórdãos recorridos os créditos desses mesmos custos e/ despesas não o foram.

O conceito de insumo, em si, não é fundamento para gerar crédito nem glosar crédito. O que gera crédito é o custo/despesa com o bem e/ ou com o serviço utilizados como insumos na produção/fabricação dos produtos fabricados/vendidos e/ ou na prestação dos serviços vendidos, inclusive, utilização indireta, nos termos decididos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, que ampliou o conceito de insumo, levando-se em conta as particularidades da pessoa jurídica produtora.

Assim, é imprescindível a identificação dos bens e serviços cujos custos/despesas geram créditos ou glosas. Um bem ou serviço que constitui insumo para uma pessoa jurídica que explora determinada atividade econômica, pode não constituir insumo para outra pessoa jurídica que explora atividade econômica diversa.

A falta de similitude entre as matérias decididas no acórdão recorrido e as dos acórdãos paradigmas implica o não conhecimento do recurso especial do contribuinte, conforme dispõe o art. 67 do RICARF.

À luz do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional e NÃO CONHEÇO do recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Processo nº 15586.720266/2011-77
Acórdão n.º **9303-007.989**

CSRF-T3
Fl. 1.439
