



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.722305/2012-46
ACÓRDÃO	9303-016.138 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	PEPSICO DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, em caso semelhante, o colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 10 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-006.572**, de 27/02/2019 (fls.4796/4818), integrado pelo **Acórdão nº 3302-012.156**, de 28/10/2021 (fls.4877/4881), assim ementados:

Acórdão nº 3302-006.572:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

AUTO DE INFRAÇÃO. AMOSTRAGEM.

Na alegação de direito creditório relativo às contribuições sociais apuradas pelo regime da não-cumulatividade no DACON, cabe ao contribuinte demonstrar, por meio de registros e documentos contábeis e fiscais, a existência do crédito informado. O uso, pela autoridade fiscal, quando do procedimento fiscalizatório, de aferições por amostragem destinadas a identificar operações e/ou grupo de operações, se conforma como medida investigatória regular. Registre-se, também, que o Auto de Infração tem como base documentos que evidenciam que todos os dados foram obtidos de documentos fiscais e contábeis da empresa, fornecidos pela mesma mediante intimação.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. SÚMULA CARF N° 108

Súmula CARF n° 108 - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

AUTO DE INFRAÇÃO. AMOSTRAGEM.

Na alegação de direito creditório relativo às contribuições sociais apuradas pelo regime da não-cumulatividade no DACON, cabe ao contribuinte demonstrar, por meio de registros e documentos contábeis e fiscais, a existência do crédito informado. O uso, pela autoridade fiscal, quando do procedimento fiscalizatório, de aferições por amostragem destinadas a identificar operações e/ou grupo de operações, se conforma como medida investigatória regular. Registre-se, também, que o Auto de Infração tem como base documentos que evidenciam que todos os dados foram obtidos de documentos fiscais e contábeis da empresa, fornecidos pela mesma mediante intimação.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 108 Súmula CARF nº 108 - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório sobre as contratações de prestação de serviço de industrialização por encomenda com LSI LOGÍSTICA LTDA e São Domingos Indústria e Serviços Ltda, sobre a contratação de armazenagem de produto acabado com a GTECH - Transporte e Logística Ltda, vencidos os Conselheiros Walker Araújo e Paulo Guilherme Deroulede que davam provimento em maior extensão para creditamento de beneficiamento e armazenagem de milho *in natura*.

Acórdão nº 3302-012.156:

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VERIFICADOS OS VÍCIOS APONTADOS NECESSÁRIO SEU ACLARAMENTO. SEM REFORMA DO ACÓRDÃO. EMBARGOS ACOLHIDOS SEM EFEITOS INFRINGENTES

Verificados os vícios apontados nos embargos, necessária se faz a sua correção.

Entretanto, não havendo alteração do mérito da decisão, os embargos devem ser Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para sanar o vício apontado, sem imprimir-lhes efeitos infringentes, nos termos do voto do relator.

Recurso Especial da Contribuinte

No seu Recurso Especial (fls.4892/4911), a contribuinte aponta dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado, quanto as seguintes matérias/paradigmas:

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA		ACÓRDÃOS INDICADOS COMO PARADIGMAS
1.	Quanto ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre	os gastos com combustíveis e lubrificantes	Acórdão nº 3201-000.839 Acórdão nº 9303-007.674
2.		as despesas de armazenagem de produtos	Acórdão nº 9303-011.464 Acórdão nº 9303-008.304
3.		o custo dos serviços de atendimento ao consumidor	Acórdão nº 3403-003.310 Acórdão nº 3402-003.989
4.		as devoluções de vendas	Acórdão nº 3001-000.894
5.		Quanto direito ao creditamento extemporâneo	Acórdão nº 9303-008.635

Com fundamento no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, o Presidente da 3ª Câmara desta 3ª Seção do CARF, negou seguimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte (fls.5065/5079).

Recurso de Agravo

Cientificada, a contribuinte interpôs o Agravo contra Despacho de Admissibilidade que negou seguimento ao Recurso Especial (fls.5090/5101), o qual foi acolhido parcialmente, dando seguimento ao Recurso Especial relativamente às matérias "**combustíveis e lubrificantes**" e "**serviços de armazenagem**" (fls.5104/5115).

A Procuradoria da Fazenda Nacional, apresentou suas contrarrazões (fls.5156/5164), requerendo a negativa do apelo especial.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial da Contribuinte:

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial. Contudo, não atende aos requisitos constantes no art. 118 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. É o que passa a demonstrar.

Primeiramente, oportuno ressaltar que: *“O Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF”¹.*

É com base nesses pressupostos que se passa a analisar a admissibilidade dos Recursos Especiais proposto pelas recorrentes.

1. Crédito de Cofins. Despesas com combustíveis e lubrificantes:

A primeira divergência suscitada pela recorrente trata-se da possibilidade de se creditar sobre despesas com combustíveis e lubrificantes, utilizados em frota própria para a distribuição dos seus produtos, vendidos e entregues a seus clientes, apontando como divergente o art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003. Indicando como paradigma o **Acórdão 9303-007.674** (único aceito no despacho agravado).

Sobre o ponto, diz a recorrente em sede de agravo:

16. Fica claro, assim, que, de um lado, o v. Acórdão recorrido recusa a possibilidade de creditamento de despesas com aquisição de combustível e lubrificante, enquanto os paradigmas entendem ser possível, inclusive na operação de venda dos produtos, sendo indiferente a sua não aplicação direta na fabricação de produto final.

17. Vale esclarecer que o combustível adquirido pela Agravante é utilizado para o transporte e venda dos bens que fabrica aos seus clientes na modalidade porta a porta, ou seja, na venda sem destinatário certo, realizada pela visita a clientes em rotas determinadas que, de fato, efetivarão as vendas. Tal combustível, portanto, é essencial e imprescindível para as suas atividades que, sem a sua utilização, não

¹ Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf>. Acessado em: 18/05/2024.

poderia conduzir de forma satisfatória. **Trata-se de modelo de negócio da Agravante em que a venda é realizada de forma direta**, o que aumenta o alcance de seus produtos e marcas a clientes de tamanhos e faturamentos menores do que aqueles grandes varejistas, o que só é possível por conta da capilaridade das rotas de distribuição da Agravante, realizadas por via de sua frota própria mantida a partir de despesas com combustíveis e lubrificantes (dentre outras não elencadas nessa discussão).

18. Ora, não há dúvidas quanto à essencialidade dessas operações nas atividades da Agravante e, conseqüentemente, do próprio combustível adquirido. Sem o combustível, não há vendas. Sem vendas, não há atividade e, assim, não há geração de receitas passível de tributação pelo PIS e pela COFINS. Essa modalidade de operação da Agravante é um dos elementos que viabiliza sua existência e posicionamento no mercado de produtos alimentícios no Brasil com as participações de mercado que possui e sustenta há tantos anos.

19. A r. decisão agravada, contudo, negou seguimento ao Recurso Especial sob o fundamento de que *“não há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida”*.

20. Contudo, os casos confrontados não possuem realidade fática diversa que permita tal conclusão. Ambos os paradigmas divergem do Acórdão recorrido no que atestam a validade do creditamento se a despesa é essencial para a atividade empresarial, isto é, para geração de renda, e não para sua utilização direta na produção.

21. Desse modo, resta inequivocamente demonstrada a divergência interpretativa em relação à matéria existente nos acórdãos apresentados, o que autoriza a interposição e regular processamento do presente Recurso Especial.

Conforme exposto no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, *“o dissídio interpretativo mediante o confronto da decisão recorrida com o Acórdão nº 9303-007.674 é impossível na medida em que, nesta decisão, a 3ª Turma da CSRF nada aduziu quanto à matéria da divergência”*. Vejamos.

Em sentido oposto, o despacho agravado entendeu que cabe conhecimento em relação ao tema, nos seguintes termos: *“Poder-se-ia alegar que tal conclusão seria específica daquele “processo produtivo” analisado, mas não que a decisão não tratou de dedutibilidade de crédito relativamente a despesa com combustíveis e lubrificantes utilizados em frota própria na atividade de entrega dos produtos vendidos. Propõe-se, por isso, o acolhimento do agravo quanto ao ponto”*.

Com efeito, no tópico específico, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o Colegiado decidiu pela manutenção da glosa, por entender que as referidas despesas não poderiam ser consideradas insumos, por não serem diretamente utilizadas nas fases de fabricação dos produtos pela recorrente.

Segue o trecho do voto que trata do assunto:

II.3. Aquisições de Combustíveis e Lubrificantes

Nesse tópico a recorrente pugna pelo reconhecimento de valores relativos à aquisição de combustíveis para abastecimento de frota própria, utilizada para a distribuição dos seus produtos, vendidos e entregues a seus clientes.

Pois bem. Analisando o contrato social da recorrente, podemos observar, dentre outros, o seguinte objeto social:

CLAUSULA TERCEIRA – DO OBJETO O objeto da Sociedade será:

(a) fabricar, acondicionar, distribuir, vender ou de outra forma negociar com produtos alimentícios de qualquer espécie, bem como refrigerantes e outras bebidas não alcoólicas, dietéticas ou não, xaropes, concentrados, essências e extratos; (b) (...)

Como visto acima, dentre as atividades da recorrente, além da industrialização propriamente dita de produtos alimentícios, encontra-se também a atividade de distribuição de referidos produtos, vendidos ou revendidos a terceiros, distribuição essa feita por intermédio de frota própria.

A fiscalização, quando da glosa das despesas com o transporte próprio, afirmou se tratar de despesa incorrida no momento da atividade de distribuição, para a entrega das mercadorias vendidas aos clientes da recorrente.

Na descrição do objeto social da recorrente, consta como uma de suas atividades, a distribuição, o que, em tese, evidenciaria um serviço de transporte e entrega das mercadorias prestados aos compradores das mercadorias comercializadas.

Disciplina o art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

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;

Desta forma, deve persistir a glosa dos créditos feitas pela fiscalização e mantidas na decisão da DRJ.

Ao analisar o paradigma invocado pela recorrente (**Acórdão nº 9303-007.674**), tal qual o acórdão recorrido, possui o mesmo entendimento em relação ao conceito de insumos definido pelo inciso II, do art. 3º, das leis de regência, ou seja, deve ser considerado insumo o combustível

utilizado na prestação de serviços ou na produção/fabricação de bens destinados à venda, desde que diretamente vinculado à operação na qual se realiza o negócio da empresa.

Oportuna a transcrição do trecho do voto nesse sentido:

Insumos, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial a produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Dito isso, levando em consideração que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviço

Nos seus dizeres: **“Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio”.**

Naquele caso, ao contrário do aqui discutido, levando em consideração o objeto social da empresa, lá tratou-se de *“custos incorridos nas aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados no seu processo produtivo, no transporte de matérias-primas, na operação de venda de seus produtos, bem como na prestação de serviços de fretes para terceiros”.*

O referido Acórdão indicado como paradigma nº 9303-007.674 teve ementa lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/12/2005

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO AO CRÉDITO. **DESPEAS INCORRIDAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. NO TRANSPORTE DE MATÉRIAS-PRIMAS EM OPERAÇÕES DE VENDA DE MERCADORIAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE FRETES PARA TERCEIROS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE MATÉRIAS-PRIMAS DE PRODUTOS ACABADOS.** POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS referente a despesas incorridas com **combustíveis/lubrificantes utilizados no transporte de matérias-primas de**

produtos acabados e prestação de serviços de fretes para terceiros utilizados no transporte de matérias-primas de produtos acabados.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts.

1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

NOTA TÉCNICA Nº 63/2018. DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE RECURSOS.

A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Ainda, consta do voto:

In caso, trata-se de pedido de ressarcimento de créditos do PIS e COFINS não cumulativos indeferido, em parte, pela fiscalização, ao fundamento de que os bens e serviços indicados não se enquadram no conceito de insumo contido no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, segundo a orientação do Parecer Normativo CST nº 65/1979 e das IN SRF nºs: 247/2002 e 404/2004.

A DRJ indeferiu a manifestação de inconformidade, aduzindo, em síntese, que os produtos em questão não dão origem aos créditos, vez que não são aplicados ou consumidos em ação direta sobre o produto em fabricação.

Por sua vez, a turma a quo deu provimento ao recurso voluntário para admitir "(...) o direito da Contribuinte apurar créditos de Cofins não cumulativa sobre os custos incorridos nas aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados no seu processo produtivo, no transporte de matérias-primas, na operação de venda de seus produtos, bem como na prestação de serviços de fretes para terceiros, (...)".

Decido.

(...)

Centrando-se a divergência dos autos, verifico que **a Contribuinte tem como objeto social, a industrialização e exportação de couros, a utilização de combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo, no transporte de matérias-primas, na operação de venda de seus produtos, bem como na prestação de serviços de fretes para terceiros**, são essenciais atividade empresária. (grifou-se)

Veja-se que as decisões laboram diante de situações fáticas distintas. Enquanto no caso da decisão recorrida, os combustíveis e lubrificantes foram utilizados para transporte e venda dos bens que fabrica aos seus clientes na modalidade porta-a-porta, ou seja, na venda sem destinatário certo. No caso paradigma, tratou-se de combustível utilizado “**no processo produtivo, no transporte de matérias-primas, na operação de venda de seus produtos, bem como na prestação de serviços de fretes para terceiros**”, em nada tecendo sobre **venda na modalidade porta-a-porta, sem destinatário certo**.

Como se sabe: “O dissídio jurisprudencial apto a ensejar a abertura da via recursal extrema consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses análogas na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica. A dessemelhança nas circunstâncias fáticas sobre as quais se debruçam os acórdãos paragonados impede o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência arguida” (Acórdão nº 9303-015.236).

Portanto, não deve ser conhecido o recurso nesse ponto, uma vez que não restaram demonstrados os alegados dissídios jurisprudenciais, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

2. Crédito de Cofins. Despesas com serviço de armazenagem:

Em relação aos custos com serviços de armazenagem, a segunda divergência apontada a recorrente demonstra que a legislação que está sendo interpretada de forma divergente é o **artigo 3º, inciso IX, das Lei nº 10.833/2003**, para tanto indica como paradigma o **Acórdãos 9303-011.464 e 9303-008.304** .

A decisão agravada negou seguimento por entender ausente a similitude fática, uma vez que “a decisão recorrida analisou a hipótese de creditamento sobre as despesas de armazenamento de produtos in natura destinados a posterior industrialização, ao passo que os acórdãos indicados como paradigma analisaram a possibilidade de creditamento sobre **despesas de armazenagem de cana de açúcar destinada à venda e de materiais de manutenção, materiais de acondicionamento, materiais elétricos, lubrificantes e combustíveis empregados nas atividades de estocagem de produtos semiacabados**”.

Em contrapartida, a recorrente pontua em seu recurso de agravo o que segue:

22. A Agravante necessita que os seus produtos sejam armazenados em locais específicos, seja em função da sua distribuição, seja para evitar o seu perecimento.

23. Apesar disso, o v. Acórdão recorrido entendeu que não é possível a apropriação de créditos decorrentes de serviços de armazenagem de produtos *in natura*, por não se enquadrar nos incisos do art. 3º da Lei nº 10.833/03. 24. O entendimento do v. Acórdão recorrido é divergente da posição dos Acórdãos paradigmas nº 9303-011.464, de 20.03.2021, e nº 9303-008.304, de 20.03.2019, ambos proferidos pela 3ª Turma da Câmara Superior.

Pois bem, consta da decisão recorrida, com base nas informações prestadas em sede de diligência, em conjunto com o que é pleiteado no Recurso Voluntário, esclarece que a contribuinte solicita a possibilidade de crédito com dispêndios com armazenagem de milho com base na previsão contida no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003, que foi negado, tendo em vista trata-se de armazenamento de produtos *in natura* e não destinado a venda.

Oportuna a transcrição do acórdão recorrido que trata sobre o assunto:

II.5 - Serviços Utilizados como Insumo – Industrialização por encomenda, Serviço de armazenagem; Serviço de atendimento ao cliente

Os serviços do presente tópico, a exemplo do item anterior, foram objeto de análise da diligência determinada em resolução, que determinou as seguintes providências:

Por este motivo entendo ser necessário que o presente processo seja baixado em diligência para que a fiscalização intime a Recorrente:

(...)

b) descreva os serviços de industrialização por encomenda relacionados as empresas LSI LOGÍSTICA LTDA., SÃO DOMINGOS INDÚSTRIA (SDI) E SERVIÇOS LTDA E COMERCIO E AGROINDÚSTRIA BROTAS e sua relação com o seu processo produtivo, trazendo prova dos fatos alegados;

c) informe se as despesas com armazenagem estão relacionadas a produtos acabados;

(...)

A diligência foi realizada, sendo certo que durante o seu desenvolvimento a recorrente foi intimada para trazer ao processo os documentos necessários para a comprovação de que o objeto dos contratos eram de serviços de industrialização por encomenda, bem como aqueles que possivelmente comprovariam se a armazenagem contratada, relacionava-se com produtos acabados.

Segundo a Informação Fiscal que trouxe o resultado e conclusões da diligência solicitada em resolução, embora tenha trazido grande parte dos documentos solicitados, a recorrente não logrou êxito em demonstrar a existência de

contratação de serviços de industrialização por encomenda, em grande parte deles.

Destaca-se as conclusões trazidas pelo resultado da diligência (e-fls. 2743/2744):

51) Analisando os documentos apresentados pela empresa em resposta ao TIF 2 (DOC 4 + DOC 4a + DOC 4b + DOC 4c), a saber, cópias digitalizadas de todas notas fiscais que compuseram a memória de cálculo constante do DOC 11 do processo 19515.722305/2012-46 e listagem em excel da apresentação dessas notas fiscais (DOC 10) a fiscalização chegou à seguinte conclusão em relação aos documentos apresentados:

- LSI LOGÍSTICA LTDA. Foram apresentadas 21 das 22 notas fiscais (DOC 4a) constantes na memória de cálculo do DOC 11.

- SDI. Foram apresentadas 9 das 12 notas fiscais (DOC 4b)

constantes da memória de cálculo do DOC 11.

- COMERCIO E AGROINDÚSTRIA BROTAS. Foi apresentada a única nota fiscal constante da memória de cálculo do DOC 11.

No entanto essa nota fiscal (DOC 4c) corresponde ao pagamento de serviços de beneficiamento e armazenagem de milho *in natura*, serviços que não dão direito a crédito de PIS/COFINS.

Dessa forma, essa nota fiscal não será considerada para o cálculo a seguir.

52) Dessa forma, essa diligência entendeu que os documentos apresentados pela empresa (DOC 4a + DOC 4b) apresentam características de industrialização por encomenda e serão consideradas para o cálculo de crédito de PIS e COFINS.

53) Portanto as notas fiscais apresentadas nesta fase que constaram na memória de cálculo constante do DOC 11 do processo 19515.722305/2012-46 serão aproveitadas como créditos para a empresa conforme consta no final deste capítulo:

Nota-se que a conclusão apontou a existência de contratos de prestação de serviços de industrialização por encomenda que, devidamente escorados por notas fiscais, geram direito ao crédito pleiteado pela recorrente. Outros, que não puderam ter a confirmação da prestação de serviço por meio das respectivas notas fiscais, foram desconsiderados e glosados, solução da qual comungo e entendo correta as conclusões.

No mesmo sentido foram realizadas as análises dos documentos quanto a contratação de armazenagem de produtos acabados.

Intimada a recorrente entregou os documentos requeridos pela autoridade fiscal que, analisando-os em conjunto (contratos e notas fiscais), **chegou à conclusão de que somente a contratação da empresa GTECH – Transporte e Logística Ltda.,**

destinava-se ao armazenamento de produtos acabados, motivo pelo qual deveria ser garantido o crédito pleiteado quanto a referido contrato.

Quanto aos demais contratos, restou esclarecido que destinavam-se ao armazenamento de produtos *in natura*, contratação essa que nos termos da legislação pertinente ao assunto, não dão direito ao crédito das contribuições utilizadas pela recorrente, motivo pelo qual deve persistir a glosa feita pela fiscalização.

Desta forma, entendo devam ser revertidas as glosas realizadas sobre os créditos das contribuições incidentes sobre as contratações de prestação de serviço de industrialização por encomenda com LSI LOGÍSTICA LTDA e São Domingos Indústria e Serviços Ltda, bem como a contratação de armazenagem de produto acabado havida com a GTECH – Transporte e Logística Ltda.

Com efeito, consta da Informação Fiscal de fls.2722/2752, mais especificamente às fls.2746/2747, em conclusão aos contratos celebrados pela recorrente, tratar-se de serviço de armazenagem de produto *in natura*, e que conforme os termos da resolução, somente poderia dar crédito se enquadrada dentro do conceito de insumo na produção ou fabricação, como se vê no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03 :

56) Em função do que foi requisitado pelo CARF a empresa foi intimada através do TIFP a apresentar os contratos celebrados com essas empresas de serviços de armazenagem (MUNDIAL LOGÍSTICA INTEGRADA LTDA.; GTECH – TRANSPORTES & LOGISTICA LTDA.; RAJA LOGÍSTICA LTDA.; FRISA – FRIGORÍFICO RIO DOCE S.A.; e COMÉRCIO E AGROÍNDUSTRIA BORTAS LTDA) durante o ano de 2010. E indicar onde consta em cada contrato qual era o produto objeto de armazenamento.

(...)

62) O contrato com a empresa BROTAS já foi discutido acima. O objeto desse já foi discutido acima. O objeto desse contrato é para armazenagem de produto in natura que não dá direito a crédito conforme destaque do contrato a seguir:

1.1. O objeto do Contrato é a prestação, pela BROTAS à PEPSICO, de serviços de assistência na compra, classificação, avaliação de qualidade, secagem, beneficiamento e armazenagem de milho e outros produtos agrícolas a serem adquiridos pela PEPSICO para elaboração de seus produtos.

63) E o contrato firmado com a empresa FRISA tem como objeto armazenar também produto in natura.

64) O CARF faz menção em sua resolução de que para fiscalização “a armazenagem de bens somente poderia dar crédito se enquadrada dentro do conceito de insumo na produção ou fabricação, como se vê no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03.”

No cotejo dos arestos paragonados, consta do despacho de agravo que estaria instaurada da divergência ao menos em relação ao primeiro acórdão indicado pela recorrente. No

entanto, quando ao Acórdão nº **9303-011.464**, aceito no despacho de agravo, também não se analisou a hipótese de creditamento sobre as despesas de armazenamento de produtos *in natura* destinados a posterior industrialização, com base no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003, pois foi este o pedido da recorrente.

Consta do relatório do **Acórdão 9303-011.464**, que naquela oportunidade se postulou a possibilidade de se creditar-se sobre os custos com armazenagem de cana destinada a venda. Nesse sentido, segue o trecho do relatório:

Consta do Acórdão Recurso Especial do Contribuinte Regularmente notificado do Acórdão nº 3401-006.851, de 21/08/2019, o Contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 3.300/3.343), apontando divergência com relação às seguintes matérias: Regime não-cumulativo de PIS/COFINS: 1- Insumos. Despesas agrícolas; 2- Arrendamento agrícola pago com produção; 3- **Armazenagem de cana destinada a venda**; 4- Crédito. Embalagens de transporte; 5- Crédito. Insumos indiretos; 6 - Despesas portuárias.

A propósito, conta da ementa de forma clara, tratar-se da possibilidade de creditamento sobre despesas de armazenagem de cana de açúcar **destinada à venda**. Vejamos:

CRÉDITOS. **DESPESAS ARMAZENAMENTO. PRODUTOS ACABADOS.** CANA. POSSIBILIDADE.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as despesas com armazenagem de cana.

Portanto, não há similitude fática entre os arestos paragonados, uma vez que, como exaustivamente tratado acima, o que pretendeu a recorrente era o creditamento de despesas com armazenagem de milho e outros produtos agrícolas para elaboração de seus produtos, com base na previsão contida no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003, tendo sido mantida a glosa pois somente poderia dar crédito se enquadrada dentro do conceito de insumo na produção ou fabricação, com base no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03. De outro lado, o acórdão paradigma tratou especificamente de custos com armazenagem na operação de venda.

Neste sentido, reporto-me ao Acórdão no CSRF/01-0.956, de 27/11/89:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a

nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.”

Portanto, não deve ser conhecido o recurso também nesse ponto.

II – Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pela contribuinte.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green