



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10120.724748/2019-15</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3201-012.539 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 21 de agosto de 2025                                 |
| <b>RECURSO</b>     | EMBARGOS                                             |
| <b>EMBARGANTE</b>  | CJ SELECTA S.A.                                      |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Uma vez demonstrada a não ocorrência da contradição apontada pelo Embargante, os Embargos de Declaração devem ser rejeitados.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os Embargos de Declaração. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-012.537, de 21 de agosto de 2025, prolatado no julgamento do processo 10120.724745/2019-73, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

**RELATÓRIO**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte acima identificado em face do acórdão nº 3201-010.517, prolatado por esta turma ordinária em 25/05/2023, cuja ementa assim dispõe:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

CRÉDITO PRESUMIDO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL NÃO PREVISTA NA LEI INSTITUIDORA DO BENEFÍCIO. GLOSA.

Restando demonstrado que a classificação fiscal correta do produto não se insere dentre as previstas em lei para apuração do crédito presumido, mantém-se a glosa efetuada pela fiscalização.

MERCADO INTERNO E EXTERNO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL.

Os índices de rateio proporcional entre receitas de exportação e do mercado interno aplicam-se apenas aos custos, despesas e encargos que sejam comuns.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM CORRETORES. IMPOSSIBILIDADE.

A permissão de crédito é sobre a aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios dessa aquisição, dentre eles os dispêndios com corretores, não geram direito a crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE TRIBUTADO PAGO EM AQUISIÇÕES DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE.

Os custos com fretes, tributados e pagos pelo adquirente, na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido, observados os demais requisitos da lei, geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ARMAZENAGEM. FRETE. DESPESAS PORTUÁRIAS. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias, em exportação de produtos para o exterior, constituem dispêndios em operações de venda relacionados a serviços de armazenagem e frete e, portanto, geradores de créditos das contribuições não cumulativas.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. DECISÃO PROLATADA POR AUTORIDADE COMPETENTE. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA.

Tendo o acórdão recorrido sido prolatado por autoridade competente e com observância do direito de defesa, afasta-se a preliminar de nulidade arguida pelo Recorrente.

INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente deduzida em manifestação de inconformidade, por configurar inovação dos argumentos de defesa (preclusão), uma vez que o limite da matéria em julgamento é delimitado pelo alegado em primeira instância.

**INOBSERVÂNCIA DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DE NORMAS JURÍDICAS VÁLIDAS E VIGENTES.**

É vedado à autoridade administrativa afastar a aplicação de normas jurídicas tributárias, válidas e vigentes, sob o argumento de ofensa ao princípio constitucional da segurança jurídica (Súmula CARF nº 2).

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.**

Tratando-se de despacho decisório decorrente de pedido de ressarcimento cumulado com declaração de compensação, formulados pelo próprio sujeito passivo, bem como de auditoria fiscal específica sobre a classificação fiscal do produto, em relação à qual não se demonstrou a existência de práticas precedentes de caráter vinculante, afasta-se a alegação de modificação de critério jurídico a violar o princípio da segurança jurídica.

**PRÁTICAS REITERADAS DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. INOCORRÊNCIA.**

Eventuais posicionamentos adotados por uma autoridade fiscal em procedimentos de fiscalização anteriores, cuja abrangência não se encontra demonstrada nos autos, não configura prática reiterada a determinar sua observância obrigatória.

A decisão da turma encontra-se registrada nos seguintes termos:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por inovação dos argumentos de defesa (preclusão), e, na parte conhecida, nos seguintes termos: (I) por maioria de votos, afastar a preliminar de nulidade arguida, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que a acolhiem para determinar o retorno dos autos à Delegacia de Julgamento para se proferir nova decisão; (II) pelo voto de qualidade, negar provimento à matéria do recurso referente à glosa dos créditos presumidos apurados com base no art. 31 da Lei nº 12.865/2013, relativos à aquisição de proteína concentrada de soja, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Márcio Robson Costa, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Tatiana Josefovicz Belisário, que davam provimento a esse item, para reverter a referida glosa, tendo o conselheiro Ricardo Rocha de Holanda Coutinho acompanhado o voto vencedor pelas conclusões; (III) por unanimidade de votos, negar provimento às seguintes matérias do recurso: (i) reclassificação dos custos de revenda de energia elétrica e (ii) glosa de créditos decorrentes de serviços de assessoria na comercialização de energia; e (IV) por maioria de votos, dar parcial provimento às seguintes matérias do recurso: (i)

direito a crédito decorrente de fretes pagos pelo Recorrente no transporte de soja em grãos adquirida de pessoas físicas e de pessoas jurídicas cujas vendas de soja (posição 12.01) ocorreram com suspensão da incidência das contribuições, observados os demais requisitos da lei, e (ii) direito a crédito decorrente das despesas portuárias, vencidos, nesses subitens “i” e “ii”, os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento. Durante a tomada de votos de mérito, na presente sessão, o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima propôs a realização de diligência para que a Fiscalização apreciasse o Parecer Técnico nº 21501-301 do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), proposta essa rejeitada pelos demais conselheiros. O conselheiro Ricardo Rocha de Holanda Coutinho manifestou interesse em apresentar declaração de voto em relação à matéria constante do item “II” supra. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-010.515, de 25 de maio de 2023, prolatado no julgamento do processo 10120.724745/2019-73, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.”

Nos Embargos de Declaração, o contribuinte aduziu a ocorrência dos seguintes vícios no acórdão embargado: (I) **inexatidões materiais** quanto (I.1) ao registro equivocado da decisão em razão do fato de ter um dos conselheiros entendido que a correta classificação fiscal do produto era diversa das adotadas pela fiscalização e pela Embargante e (I.2) inobservância da regra regimental de apuração dos votos por ter havido a apresentação de três soluções distintas para o litígio; (II) **omissões** em relação às seguintes matérias: (II.1) impossibilidade de adoção da posição 23.09.90.90 por se tratar de posição residual e (II.2) necessidade de classificação fiscal com base na literalidade dos textos das posições e das Notas Legais; e (III) **contradição** decorrente do não conhecimento parcial do Recurso Voluntário, “especificamente nos itens que dizem respeito à possibilidade de aproveitamento do crédito decorrente da contratação de serviço de frete, uma vez que se trata da mesma matéria (frete na compra de mercadorias) que foi devidamente tratada no âmbito da Manifestação de Inconformidade e do Recurso Voluntário”.

O Presidente da turma julgadora acolheu em parte os Embargos de Declaração nos seguintes termos:

#### **DAS INEXATIDÕES MATERIAIS**

Conforme destacado pela Embargante, a classificação fiscal por ela adotada para o produto é a NCM 23.04.00.10, enquanto a sustentada no voto vencedor, em sintonia com a proposta pela fiscalização, é a NCM 23.09.90.90. A defendida pelo conselheiro Ricardo Rocha é, contudo, diversa de ambas: na posição 23.08. Daí a Embargante alega que a decisão embargada deveria levar em consideração norma regimental que determina que a solução, para o caso em exame, deveria ser aquela que resulta de votações sucessivas, com a participação de todos os conselheiros presentes (Ricarf/2023, Anexo, art. 112). Quando mais de duas soluções distintas para o litígio, que impeçam a formação de maioria, forem propostas ao plenário pelos conselheiros, a decisão será adotada mediante

votações sucessivas, das quais serão obrigados a participar todos os conselheiros presentes”).).

Ocorre que o art. 31 da Lei nº 12.865/2013, dispositivo legal que fundamenta o direito ao crédito em debate, não o prevê para as classificações fiscais sustentadas pelo voto vencedor nem para a proposta feita pelo conselheiro Ricardo Rocha, daí porque, em ambos os casos, não haveria o direito ao crédito presumido. Confira-se:

Art. 31. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre a receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00, todos da Tipi.

Nesse contexto, o conselheiro Ricardo Rocha concordou com a impossibilidade de a Embargante apropriar-se do crédito, em sintonia, embora com fundamento diverso, com a tese encampada pelo voto vencedor. Assim, a solução para o caso foi uma só – não havia, entenderam ambos, o direito ao crédito –, mas por fundamentos diferentes.

**Não há, conclui-se, qualquer infringência ao Ricarf/2023, mesmo porque observado o disposto no § 8º do art. 114 do seu Anexo, uma vez que o conselheiro que aderiu à conclusão vencedora declinou as razões do seu convencimento.**

Em conclusão, **as inexistências materiais** sobre as quais tratam os embargos, absolutamente inter-relacionadas, **inexistem no julgado.**

#### **DA OMISSÃO**

**As omissões apontadas nos aclaratórios também inexistem.**

Ora, a classificação do produto no código NCM 23.09.90.90 e os textos das posições e das notas legais explicativas envolvem matérias abordadas, inequivocamente, no acórdão embargado. Assim, **tal argumento traduz apenas uma mera irresignação da Embargante com a conclusão a que chegou o acórdão embargado**, hipótese que não configura omissão no julgado, que somente ocorre quando não há manifestação expressa sobre um dos pedidos formulados na peça recursal ou sobre algum dos fundamentos de fato e de direito relevantes que nela constaram. Da decisão, destacam-se os seguintes parágrafos:

(...)

Ainda que fosse o caso de omissão, **não está o julgador obrigado a enfrentar todos os argumentos de defesa, quando já encontrou, tal como ocorreu, fundamento suficiente para a solução** que alvitra para o caso sob julgamento.

#### **DA CONTRADIÇÃO**

Com relação ao último tema proposto, a Embargante alega que **o acórdão embargado teria sido contraditório quanto ao não conhecimento parcial do recurso voluntário**, “especificamente nos itens que dizem respeito à **possibilidade de aproveitamento do crédito decorrente da contratação de serviço de frete**, uma vez que se trata da mesma matéria (frete na compra de mercadorias) que foi devidamente tratada no âmbito da Manifestação de Inconformidade e do Recurso Voluntário”. Alega que expôs seus argumentos no item III.D. de seu Recurso Voluntário.

De notar, inicialmente, que a alegação aqui é de que houve contradição, não omissão. E a contradição que autoriza os embargos é, como se sabe, a que se verifica entre as disposições da própria decisão, vale dizer, é aquela interna entre os elementos que a compõem.

O acórdão de manifestação de inconformidade entendeu que os itens V - TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE UNIDADES DA EMPRESA e VI - DA INCORREÇÃO DA GLOSA DAS DESPESAS FRETE RELATIVO À AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS/NÃO-TRIBUTADOS/SUSPENSOS não se relacionavam com as matérias objeto da ação fiscal que estão relatadas no Despacho Decisório nº 254/2020 – DRF GOIÂNIA/GO e no Relatório de Auditoria do Crédito do PIS e da Cofins), de modo que não foram conhecidas. E **o Relator do voto vencedor do acórdão embargado sustentou que a Embargante não atacou o não conhecimento, apenas prosseguiu para o mérito da matéria envolvida**. Vejam:

(...)

**A Embargante alega, contudo, que a decisão é contraditória, pois a matéria antes enfrentada no voto vencedor é a mesma que não se conheceu – o frete na compra de mercadorias**, a qual, segundo afirma, foi alegada na manifestação de inconformidade e no recurso voluntário.

**Não há contradição na conclusão de que uma determinada matéria não foi contestada e, noutra passagem do mesmo voto, na apreciação de argumentos que tangenciam o mesmo tema, mas com diferenças que o tornam particular.**

**No entanto, entendemos que a matéria tratada noutra passagem do acórdão embargado é, com efeito, a mesma referida no item VI - DA INCORREÇÃO DA GLOSA DAS DESPESAS FRETE RELATIVO À AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS/NÃO-TRIBUTADOS/SUSPENSOS.**

**Isso fica claro quando o Relator do acórdão embargado delimita a matéria acerca das glosas de créditos decorrentes da contratação de serviços de frete:**

**- Glosa de créditos decorrentes da contratação de serviços de frete**  
Subitem (A)

A fiscalização indica que os fretes em questão se referem a **vendas de soja em grãos efetuadas por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas para a Recorrente**, sendo que (i) na venda efetuada por pessoa jurídica,

ocorre a suspensão da incidência da contribuição para o PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes da venda de soja classificada na posição 12.01 da TIPI e (ii) na venda de soja por pessoa física – não contribuinte do PIS/COFINS –, a mercadoria está fora do campo de incidência dessas contribuições. Assim, **não havendo crédito para o insumo (soja em grãos), não haveria, por conseguinte, crédito para o frete a ele vinculado.** (g.n.)

Então, **não obstante tenha entendido manter o não conhecimento já antes referido, findou por enfrentar, em momento anterior, a mesma matéria, daí a contradição a que se refere a Embargante.**

Cabe pontuar, por fim, que a DRJ afirmou que **determinados parágrafos citados na manifestação de inconformidade não constavam das peças produzidas pela fiscalização**, para, ao depois, argumentar, como que demonstrando entender ao menos parte da matéria sobre a qual recaiu os argumentos de defesa, que, **“tratando-se de operação de compra, o frete é tratado como integrante do custo de aquisição dos bens transportados, e admite-se seu creditamento apenas quando o bem adquirido for passível de gerar crédito”**. Eis os parágrafos aqui mencionados:

(...)

Diante do exposto, com base nas razões acima expostas e com fundamento no art. 116, § 1º, do Anexo ao RICARF, **ACOLHO EM PARTE os Embargos de Declaração, apenas quanto ao argumento de que houve contradição no julgado.** (destaques nossos)

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Conforme acima relatado, trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte acima identificado em face do acórdão nº 3201-010.515, prolatado por esta turma ordinária em 25/05/2023, tendo o Presidente da turma os acolhido parcialmente, apenas em relação à contradição apontada pelo Embargante nos seguintes termos:

### III.ii. Contradição verificada no âmbito do v. acórdão embargado.

42. A respeito da contradição verificada no âmbito do v. acórdão ora embargado, a Embargante esclarece que, **por unanimidade de votos, os membros do colegiado votaram por não conhecer em parte o Recurso Voluntário por suposta inovação dos argumentos de defesa (preclusão), o que, data maxima venia, não ocorreu.**

43. Com efeito, quando de sua Manifestação de Inconformidade, a Embargante tratou especificamente das **despesas de fretes incorridas na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa** (cf. item V da Manifestação de Inconformidade), sustentando ser indevida a glosa dos respectivos créditos uma vez que o frete é um serviço utilizado com insumo, sendo essencial ao processo produtivo da Embargante.

44. **A decisão de primeira instância, contudo, erroneamente entendeu que as razões recursais estariam dissociadas dos fundamentos contidos na decisão atacada não devendo ser conhecidas**, sendo que, para esclarecer esses itens específicos, **a Embargante expôs novamente seus argumentos no item III.D. de seu Recurso Voluntário.**

45. Especificamente com relação ao frete contratado para a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da Embargante, a d. fiscalização entendeu, no item II.6.1. do Relatório [cf. fls. 67 e seguintes dos autos], que discussão não se referia a remessa para industrialização por encomenda, mas sim a **frete de compra de mercadorias**, sendo que, nos casos envolvendo a operação de **compra de soja em grãos**, seja ela adquirida de pessoa física, seja de pessoa jurídica com suspensão, não haveria previsão legal para o creditamento do frete associado, posto não se tratar de serviço utilizado como insumo.

46. **No âmbito do v. acórdão ora embargado**, foi reconhecido, por maioria de votos, o **direito ao crédito decorrente de fretes pagos pela Embargante no transporte de soja em grãos adquirida de pessoas físicas e de pessoas jurídicas cujas vendas de soja** (posição 12.01) ocorreram com suspensão da incidência das contribuições, observados os demais requisitos da lei.

47. Dessa forma, tendo sido esse item provido, há **evidente contradição** no não conhecimento parcial do Recurso Voluntário especificamente nos itens que dizem respeito à possibilidade de aproveitamento do crédito decorrente da contratação de serviço de frete, uma vez que se trata da mesma matéria (frete na compra de mercadorias) que foi devidamente tratada no âmbito da Manifestação de Inconformidade e do Recurso Voluntário. (destaques nossos)

Referida matéria foi enfrentada no acórdão embargado nos seguintes termos:

- **Glosa de créditos decorrentes da contratação de serviços de frete** Subitem (A)

A fiscalização indica que **os fretes em questão se referem a vendas de soja em grãos efetuadas por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas para a Recorrente**, sendo que (i) na venda efetuada por pessoa jurídica, ocorre a suspensão da incidência da contribuição para o PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes da venda de soja classificada na posição 12.01 da TIPI e (ii) na venda de soja por pessoa física – não contribuinte do PIS/COFINS –, a mercadoria está fora do campo de incidência dessas contribuições. Assim, **não havendo crédito para o insumo (soja em grãos), não haveria, por conseguinte, crédito para o frete a ele vinculado.**

O tema não é novo neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Assim, peço licença para adotar como razões decisórias os precedentes a seguir colacionados:

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

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

(...)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS SUJEITO A CRÉDITO PRESUMIDO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido, geram direito integral ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(...)

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.” (Processo nº 10880.941614/2012-81; Acórdão nº 3402-007.056; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 23/10/2019)

(...)

Em julgado contemporâneo esta Turma de Julgamento, reconheceu o direito ao crédito em tal matéria, de acordo com a decisão adiante elencada:

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

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

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido, geram direito integral ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.” (Processo nº 12585.000531/2010-38; Acórdão nº 3201-008.120; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 24/03/2021)

Assim, é de se prover o recurso na matéria.

#### **Subitens (B), (C) e (D)**

Em tais subitens, **a decisão recorrida não conheceu dos argumentos produzidos pela Recorrente por ocasião da Manifestação de Inconformidade.**

A decisão recorrida assim se pronunciou:

“Inicialmente, reproduzo na íntegra o item identificado como **“V- TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE UNIDADES DA EMPRESA”**, encontrado nas páginas 28 e 29 da manifestação de inconformidade:

V- TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE UNIDADES DA EMPRESA

(...)

**Contra tal não conhecimento, a Recorrente não interpôs argumentos processuais em sua peça recursal indo diretamente ao mérito do litígio.**

Assim, com o devido respeito, compreendo que falhou a Recorrente em não ter recorrido contra a parte que não conheceu dos seus argumentos de defesa, razão pela qual, **mantenho a decisão recorrida por seus próprios fundamentos.**

Como visto, **os argumentos trazidos no Recurso Voluntário extrapolam em muito o que foi aduzido na Manifestação de Inconformidade**, constituindo verdadeira inovação recursal.

A pretensão da Recorrente é reabrir matéria preclusa, o que é rejeitado pelo ordenamento processual civil em vigor, e rechaçado pelo Código de Processo Administrativo Fiscal de que trata o Decreto 70.235 de 1972, cujos arts. 16 e 17 assim prescrevem, verbis.

(...)

Significa dizer que **a matéria objeto do Despacho Decisório que não foi contestada por ocasião da Manifestação de Inconformidade deve ser considerada como não impugnada** e, em virtude da **preclusão consumativa**, tornou-se definitiva na esfera do processo administrativo fiscal tributário.

Tivesse a Recorrente, tido o zelo de expor as razões colacionadas com o Recurso Voluntário em sua Manifestação de Inconformidade, as autoridades julgadoras poderiam as ter apreciado.

Assim, não há como se superar os argumentos decisórios da instância de origem.

As alegações trazidas no Recurso Voluntário não são de ordem pública, razão pela qual, não podem ser conhecidas de ofício.

A jurisprudência é pacífica na matéria:

(...)

Nos termos postos, operou-se o instituto da preclusão, e como consignado na decisão recorrida, suficiente para se manter a glosa levada a efeito pelo fisco, razão pela qual, **o tópico recursal não deve ser conhecido**, eis que, não há como se superar a ausência de defesa em relação ao argumento trazido pela Fiscalização.

Conforme se extrai dos excertos supra, a decisão embargada reporta-se a dispêndios com fretes em duas situações: (i) frete na aquisição não tributada de insumos e (ii) frete na transferência de produtos entre estabelecimentos, tendo caminhado no sentido de dar provimento em relação ao primeiro item e de não conhecer dos argumentos aduzidos quanto ao segundo.

Em relação à matéria não conhecida (frete entre estabelecimentos), a Delegacia de Julgamento (DRJ) assim decidiu:

#### **Dos Fretes**

Inicialmente, reproduzo na íntegra o item identificado como “V- **TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE UNIDADES DA EMPRESA**”, encontrado nas páginas 28 e 29 da manifestação de inconformidade:

V- TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE UNIDADES DA EMPRESA

Assim fundamentos a glosa no tópico o AFRFB:

62. Observa-se que transferências de mercadorias entre matriz e filiais, ou entre filiais para comercialização ou industrialização, possuem natureza diversa da venda (transferência de propriedade), uma vez que continuam em propriedade da empresa.

63. Como a transferência de mercadorias não se trata de venda de mercadorias como mudança de propriedade, não há que se falar em tributação pelas contribuintes.

Consequentemente, não geram crédito de PIS e COFINS os recebimentos de mercadorias em transferência. E havendo despesas de fretes nessas transferências, esses valores não darão direito a crédito de PIS e Cofins, pois não decorrerão de venda.

Alega o AFRFB que tais despesas se referem à mera transferência de mercadorias entre unidades da empresa, tendo, por tal razão, sido excluídos da base de cálculo dos créditos.

Contudo, cumpre referir que tal serviço é essencial, sem o qual não seria possível a obtenção do produto final.

Importante esclarecer que frete é um serviço como outro qualquer, tanto que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços — ICMS comporta referência a serviço quase que exclusivamente para poder tal imposto abarcá-lo em sua hipótese de incidência. Sendo o frete serviço, a previsão para creditamento em relação aos valores pagos encontra guarida no Inciso II do artigo 30 das Leis 10.637/2002 e 10833/2003, sem qualquer delonga, pouco importando se o insumo está ou não sujeito ao pagamento das contribuições. Logo, tal raciocínio se aplica no caso de transferência de insumos, produtos inacabados entre estabelecimentos industriais, posto que também neste caso o frete nada mais é do que serviço utilizado como insumo.

Logo, o frete é um serviço utilizado como insumo, é custo de produção e essencial ao processo produtivo da empresa, não estando a apropriação de créditos condicionada a natureza do insumo transportado, razão pela qual deve ser afastada a glosa procedido no ponto.

**É cediço que constitui pressuposto de admissibilidade de qualquer recurso a exposição das razões de fato e de direito com que a parte impugna a decisão atacada**, a teor do artigo 1.010, inciso II, do CPC/2015 (ou também do art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972), as quais devem guardar estrita afinidade com a fundamentação ali delineada. Deve haver um vínculo mínimo entre a decisão recorrida e as razões de inconformidade, por observância do princípio da dialeticidade recursal, o que não ocorreu no caso.

No caso específico do item V da manifestação de inconformidade isto não ocorre.

De pronto, constata-se que não existem os tais tópicos 62 e 63 indicados na manifestação de inconformidade, nem no Despacho Decisório nº 254/2020 – DRF GOIÂNIA/GO, nem no Relatório de Auditoria do Crédito do PIS e da Cofins.

Ademais, em nenhum momento o Fisco afirmou que os fundamentos das glosas sobre créditos relativos aos fretes seriam aqueles reproduzidos nestes tópicos 62 e 63 da manifestação de inconformidade.

Verifica-se, assim, que **as razões recursais estão completamente dissociadas dos fundamentos contidos na decisão atacada não devendo ser conhecidas.**

Reproduzo, ainda, na íntegra o item identificado como “VI- DA INCORREÇÃO DA GLOSA DAS DESPESAS FRETE RELATIVO À AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS/NÃO-TRIBUTADOS/SUSPENSOS”, encontrado nas páginas 29 a 31 da manifestação de inconformidade:

VI- DA INCORREÇÃO DA GLOSA DAS DESPESAS FRETE RELATIVO À AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS/NÃO-TRIBUTADOS/SUSPENSOS

Assim fundamentos a glosa no tópico o AFRFB:

55. Em suma, como não é possível a concessão de créditos da Contribuição para o Pis e da Cofins decorrentes de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição ("bem principal"), o frete relativo a esses bens ("acessórios") não pode ser admitido como crédito. Assim, por força do inciso II, § 2º, artigo 3º, das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não foram acatadas como geradoras de crédito as notas fiscais e conhecimentos de transporte relativos aos fretes de compra de insumos que não tiveram incidência das contribuições nem os fretes sobre devolução de produtos vendidos sem a incidência das contribuições.

A glosa deve ser afastada pelos fundamentos que seguem. Cumpre esclarecer que frete de aquisição é um serviço como outro qualquer, tanto que a letra S do ICMS está lá quase que exclusivamente para poder tal imposto abarcá-lo em sua hipótese de incidência. Sendo o frete serviço a previsão para creditamento em relação aos valores pagos encontra guarida no Inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10833/2003, sem qualquer outra delonga pouco importando se o insumo está ou não sujeito ao pagamento das contribuições.

Sobre o tema colacionamos o julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que segue:

(...)

Também **não existe o tal tópico 55 indicado na manifestação de inconformidade**, nem no Despacho Decisório nº 254/2020 – DRF GOIÂNIA/GO, nem no Relatório de Auditoria do Crédito do PIS e da Cofins.

Mas de qualquer forma, tratando-se de operação de compra, o frete é tratado como integrante do custo de aquisição dos bens transportados, e admite-se seu creditamento apenas quando o bem adquirido for passível de gerar crédito. Nessa hipótese, não se cogita o creditamento em relação ao custo do frete em si por ausência de previsão legal, uma vez que não é serviço utilizado como insumo e também não se refere a uma operação de venda. Deve-se, nessa situação, apenas analisar a possibilidade de creditamento em relação à aquisição dos bens.

Ademais, destaque-se que os entendimentos esposados no Despacho Decisório nº 254/2020 – DRF GOIÂNIA/GO e no Relatório de Auditoria do Crédito do PIS e da

Cofins em relação aos fretes (Itens II.6.1, II.6.2 e II.6.3) são os mesmos deste julgador, que adoto pelas razões neles expostas, e estão em consonância com o disposto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com o entendimento do STJ externado no REsp nº 1.221.170/PR, com o que diz o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018 e com o disposto na IN RFB nº 1.911, de 2019, que embora recentemente editada, aplica-se ao caso presente porque se trata de norma que apenas consolida a legislação já existente, e na qual a Administração interpreta o conceito de insumo consoante entendimento estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

Portanto, entendo como corretas as glosas fiscais efetuadas, adotando os fundamentos expostos no Relatório de Auditoria do Crédito do PIS e da Cofins. (destaques nossos)

De todos os excertos acima reproduzidos, extraem-se as seguintes conclusões:

- a) inexistente contradição quando não se conhece dos argumentos de defesa relativamente aos fretes no transporte de produtos entre estabelecimentos e se conhece e se decide quanto aos fretes nas aquisições de insumos geradores de crédito presumido;
- b) na Manifestação de Inconformidade, foram feitas referências inexistentes, conforme apontado pela DRJ, razão pela qual ela decidiu por não conhecer da matéria correspondente, questão essa muito bem enfrentada no acórdão embargado, dada a ausência de contraposição, no Recurso Voluntário, dos fundamentos adotados pelo julgador *a quo*;
- c) no Recurso Voluntário, o ora Embargante se contrapõe à glosa de créditos decorrentes de fretes entre estabelecimentos, mas sem enfrentar, especificamente, o não conhecimento da matéria por parte da DRJ, fato esse que serviu de supedâneo à decisão embargada nesse item, independentemente da extensão do mérito discutido.

Diante do exposto, conclui-se pela inocorrência do vício apontado (contradição), razão pela qual se vota por rejeitar os Embargos de Declaração.

### Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar os Embargos de Declaração.

*Assinado Digitalmente*

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator