



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



**Processo nº** 10530.900335/2011-56  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3002-001.636 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 08 de dezembro de 2020  
**Recorrente** BR F S.A (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE AVIPAL NORDESTE S/A)  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE NOVOS ARGUMENTOS EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO.

A manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto nº 70.235/1972, além de suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõe os parágrafos 4º e 5º, da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012.

Os argumentos de defesa e as provas devem ser apresentados na manifestação de inconformidade interposta em face do despacho decisório de não homologação do pedido de compensação, precluindo o direito do Sujeito Passivo de fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada alguma das exceções previstas no artigo 16, parágrafo 4º e 5º, do Decreto 70.235/1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, apenas em relação ao crédito relativo ao frete e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves (Presidente), Sabrina Coutinho Barbosa, e Mariel Orsi Gameiro.

## Relatório

Por bem descrever os fatos no processo administrativo fiscal, adoto relatório proferido no acórdão de primeira instância:

Inicialmente, cumpre destacar que as folhas mencionadas neste Acórdão se referem às folhas digitais do e-processo.

2. Trata o presente processo de manifestação de inconformidade, de fls. 14 a 22, contra o Despacho Decisório emitido pela DRF em Feira de Santana/BA (fl. 10), que reconheceu em parte o direito creditório pleiteado por meio do PER/Dcomp n.º 11680.89791.281106.1.1.09-4840, relativo à Cofins não cumulativa/Exportação referente ao 2º Trimestre de 2006.

3. Em seu relatório fiscal (fls. 54 a 61), a autoridade tributária descreve os procedimentos adotados no curso da análise do direito creditório relatando que:

I. "O contribuinte foi intimado a apresentar planilhas contendo informações que constavam das notas fiscais de entrada de bens utilizados como insumos, que configuram a parte mais substancial dos créditos da não cumulatividade nos períodos de apuração analisados.

II. Realizando a verificação das alíquotas atribuídas a cada bem adquirido, utilizadas para cálculo do crédito utilizado para desconto ou ressarcimento, encontradas nas planilhas fornecidas pelo contribuinte, constatamos a inadequação de algumas destas alíquotas.

Leite

III. A alíquota plena de PIS e de COFINS não se aplica à venda de leite nas situações descritas. Entretanto, em junho de 2006 a AVIPAL apurou créditos decorrentes da aquisição de leite in natura utilizando para os cálculos a alíquota plena dos tributos, prevista nas leis 10.637/02 e 10.833/03.

IV. Para estas aquisições, deveriam ter sido utilizados os percentuais de 0,99% (para o PIS/PASEP) e 4,56% (para a COFINS), correspondentes a 60% da alíquota plena dos tributos, de acordo com o inciso I do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04.

Soja

V. O contribuinte utilizou para os cálculos dos créditos decorrente das aquisições de soja os percentuais de 0,99% (para o PIS) e 4,56% (para a COFINS), correspondentes a 60% da alíquota plena dos tributos. Entretanto, de acordo com o inciso I do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04, este insumo não está listado entre os que confeririam ao comprador este percentual.

VI. No caso da soja e seus derivados, o percentual do crédito presumido é de 35%, conforme inciso II do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04 (redação original, antes da modificação trazida pelo artigo 32 da lei 11.488/07).

Milho

VII. O contribuinte utilizou para os cálculos dos créditos decorrente das aquisições de milho os percentuais de 0,99% (para o PIS/PASEP) e 4,56% (para a COFINS), correspondentes a 60% da alíquota plena dos tributos. Entretanto, de acordo com o inciso I do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04, este insumo não está listado entre os que confeririam ao comprador este percentual.

VIII. No caso do milho (código 10.05 da TIPI), o percentual do crédito presumido é de 35%, conforme inciso II do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04 (redação original, antes da modificação trazida pelo artigo 32 da lei 11.488/07).

Sorgo

IX. O contribuinte utilizou para os cálculos dos créditos decorrente das aquisições de sorgo os percentuais de 0,99% (para o PIS/PASEP) e 4,56% (para a COFINS), correspondentes a 60% da alíquota plena dos tributos. Entretanto, de acordo com o inciso I do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04, este produto não está listado entre os que confeririam ao comprador este percentual.

X. No caso do sorgo (código 10.07 da TIPI), o percentual do crédito presumido é de 35%, conforme inciso II do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04 (redação original, antes da modificação trazida pelo artigo 32 da lei 11.488/07).

#### Frangos Vivos

XI. O contribuinte utilizou para os cálculos dos créditos decorrente das aquisições os percentuais de 0,99% (para o PIS/PASEP) e 4,56% (para a COFINS), correspondentes a 60% da alíquota plena dos tributos. Entretanto, de acordo com o inciso I do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04, estes insumos não estão listados entre os que confeririam ao comprador este percentual.

XII. No caso dos frangos vivos, o percentual do crédito presumido é de 35%, conforme inciso II do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04 (redação original, antes da modificação trazida pelo artigo 32 da lei 11.488/07).

#### Vacinas

XIII. A venda de vacinas para medicina veterinária tem o benefício fiscal previsto no inciso VII do artigo 1º da lei 10.925/04, ou seja, tem alíquota zero de PIS/PASEP e de COFINS. Assim, não há crédito real destes produtos a ser contabilizado.

XIV. Também não há direito a créditos presumidos, pois os vendedores não são pessoas físicas, cooperados pessoa física, nem outras pessoas jurídicas listadas no caput e § 1º do artigo 8º da lei 10.925/04.

#### Derivados de petróleo

XV. Como a AVIPAL adquire estes produtos de distribuidores, não há crédito real destes tributos a ser contabilizado. Também não há direito a créditos presumidos.

#### Fretes nas compras

XVI. Nas planilhas intituladas “Mapa Nordeste de PIS e COFINS” o frete está identificado como “serviço utilizado como insumo”. Segundo o § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF n.º 247/02, são entendidos como insumos apenas os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, e, portanto, o frete escapa desta definição.

XVII. No caso específico da AVIPAL, o valor do frete incidente na compra dos insumos não integra o seu custo de aquisição, pois o negócio jurídico “aquisição de insumos” é inteiramente apartado do negócio jurídico “contratação de serviço de transporte para os insumos adquiridos”.

XVIII. Nos meses de agosto e setembro não há nas planilhas analisadas a descrição dos itens sobre os quais incidiria o frete (soja, milho, etc), mas como no caso analisado somente pode haver crédito nas operações de venda, os valores de frete sobre compras foram glosados por seu total.

4. Cientificada do despacho decisório, a interessada apresentou manifestação de inconformidade argumentando, em síntese, que:

#### Regime da Não Cumulatividade

a) Após discorrer longamente acerca da não cumulatividade:” para o correto e pleno emprego do princípio da não-cumulatividade, a legislação infraconstitucional não pode restringir a tomada de créditos relativamente às operações anteriores, sob pena de acabar por desfigurar a própria sistemática, evitando, assim, a consecução de seu objetivo maior, que é evitar a tributação em cascata.

b) A sistemática da não-cumulatividade, da forma como erigida pelo Texto Maior, depende essencialmente de que seja garantido o direito ao crédito relativo às entradas, para que este possa ser "compensado" ou "abatido" com os débitos referentes às saídas promovidas pelo contribuinte.

c) Portanto, eventuais limitações impostas em legislação infraconstitucional ao Princípio da Não-cumulatividade são absolutamente inconstitucionais.

**Fretes nas compras**

d) Entende a ora Recorrente que é de direito o crédito do custo do frete incidente na aquisição de insumos, em respeito ao princípio da não cumulatividade.

e) Já o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/03 determina que, os valores apurados de PIS/PASEP e COFINS poderão ser descontados créditos destas contribuições, calculados com base nos valores das despesas incorridas com fretes, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, nas operações de vendas, desde que o ônus tenha sido suportado pela vendedora.

f) Como se percebe da análise do texto legal, o inciso IX do art. 3º da Lei nº10.833/03 não faz menção, quando trata da questão do frete, às operações de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, excetuando apenas os casos em que o frete não é suportado pelo vendedor.

g) Deste modo, pode-se concluir, com fulcro no princípio constitucional da não-cumulatividade no texto legal que regula a matéria que o conceito de "frete na operação de venda" utilizado pelo legislador ordinário é mais abrangente que aquele, albergando também as operações de fretes nas aquisições de insumos com finalidade de venda posterior do produto resultante da industrialização.

h) Em conclusão: Em vista do exposto, os valores glosados pelo Sr. Auditor Fiscal, constante de seu Relatório Fiscal, correspondente ao ANEXO III, que compõe o Despacho Decisório ora impugnado, não devem subsistir, sendo direito da ora Impugnante o aproveitamento dos créditos do PIS do custo do frete incidente na aquisição de insumos, em respeito ao princípio da não cumulatividade, que não admite restrições infraconstitucionais.

5. Cita em seu favor, as Soluções de Consulta nº 15, de 15 de fevereiro de 2011, nº 36, de 10 de janeiro de 2011, e o Acórdão DRJ/RJ2 13-27.613, de nº 22 de dezembro de 2009.

6. Ao finalizar sua manifestação, requer que seja reformada a decisão recorrida, de modo a ser reconhecido o direito creditório objeto do pedido de ressarcimento quanto ao custo do frete incidente na aquisição de insumos, em respeito ao princípio da não cumulatividade, relativo ao PIS Não cumulativo/Exportação do 2º. trimestre de 2006, com a consequente homologação das compensações a ele vinculadas.

A quarta Turma da DRJ/SDR, através do acórdão 15-43.791, de 31 de outubro de 2017, julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte, com a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.**

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal ou ilegalidade de atos normativos da legislação infralegal.

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou

consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

**CRÉDITO. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO.**

Quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, é possível o aproveitamento do crédito relativo ao frete incluído em seu custo de aquisição.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte  
Direito Creditório Reconhecido em Parte

O recorrente foi notificado da decisão em 10 de setembro de 2018 (fls. 101), e apresentou Recurso Voluntário em 05 de outubro de 2018, alegando, em síntese: i) contribuinte manifestou seu inconformismo sobre todas as glosas através das considerações sobre a não cumulatividade do PIS/COFINS; ii) traz considerações sobre a não-cumulatividade e as recentes decisões dos tribunais superiores; do direito ao crédito presumido quanto aos insumos adquiridos de pessoas físicas/cooperativas com alíquota zero e quanto ao percentual aplicado conforme o produto fabricado – atividades agroindustriais; iii) do direito aos créditos apurados sobre bens adquiridos para revenda sujeitos ao regime monofásico ou alíquota zero das contribuições; das aquisições de insumos com alíquota zero.

É o relatório.

### Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Antes de adentrar no cerne da controvérsia, que é o crédito sobre frete nas compras, é necessário analisar a cronologia e o conteúdo de defesa apresentado em sede de manifestação de inconformidade e recurso voluntário, pelo recorrente.

Em sede de manifestação de inconformidade, em que pese os detalhes relativos às glosas efetuadas pela fiscalização quanto aos créditos pleiteados, o recorrente trata somente dos créditos do custo do frete incidente na aquisição de insumos, arguindo para tanto, princípio da não-cumulatividade e seus desdobramentos técnicos.

Contudo, não trouxe ali nenhum argumento sobre os outros elementos que constituem o pedido de compensação: leite, milho, soja, sorgo, frangos vivos, vacinas, derivados de petróleo e frete nas compras, devidamente analisados pelo relatório fiscal.

Nesse sentido, a DRJ analisou tão somente o pedido colacionado na manifestação de inconformidade: crédito do frete das compras, dando parcial provimento, com o decote relativo à análise da possibilidade de creditamento em relação à aquisição dos bens cujos custos englobam os custos de transporte, de forma que, quando é permitido o credimento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá também de base de cálculo para a apuração do crédito.

Ato contínuo, o recorrente apresenta seu Recurso Voluntário, no qual afirma que o contribuinte manifestou seu inconformismo sobre todas as glosas através das considerações sobre a não cumulatividade do PIS/COFINS; traz considerações sobre a não-cumulatividade e as recentes decisões dos tribunais superiores; do direito ao crédito presumido quanto aos insumos adquiridos de pessoas físicas/cooperativas com alíquota zero e quanto ao percentual aplicado conforme o produto fabricado – atividades agroindustriais; do direito aos créditos apurados sobre bens adquiridos para revenda sujeitos ao regime monofásico ou alíquota zero das contribuições; das aquisições de insumos com alíquota zero.

Nota-se que há uma disparidade entre os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade e no recurso voluntário – em que pese o recorrente afirmar que o discurso sobre

a não-cumulatividade já abarca o confronto das glosas do despacho decisório, não há que se considerar dessa forma.

E, nesse sentido, entendo que a apresentação de novos argumentos em sede de recurso voluntário – sem que tenham sido abordados em sede de manifestação de inconformidade, fere o entendimento majoritário e vencedor esposado na CSRF, bem como a regência o processo administrativo fiscal, configurando-se a preclusão.

A manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual determinado pelo Decreto 70.235/1972.

Para tanto, considera-se instaurada a fase litigiosa do processo administrativo fiscal a partir da manifestação de inconformidade – conforme dispõe o artigo 14, do diploma legal supracitado.

Nesse contexto, se o contribuinte não debate na manifestação de inconformidade – que é o momento oportuno, algum tema relativo à sua defesa, que diz respeito à glosa de créditos ou indeferimento do pedido de ressarcimento, considera-se tal parte como não impugnada, confirmando a concordância da exigência e operando-se o instituto da preclusão.

O artigo 16, do Decreto 70.235/1972 dispõe que:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I – a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II – a qualificação do impugnante;

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V – se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lheá o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Colaciono abaixo, parte do voto da Conselheira Vanessa Marini Ceconello, oriundo do Acórdão 9303-009.282:

Por conseguinte, a não impugnação da matéria trará, efetivamente, a presunção de verdade das alegações, impedindo o julgador de adentrar nas discussões a ela pertinentes. Assim, no caso em tela, o efeito legal da omissão do Sujeito Passivo em aduzir na manifestação de inconformidade os argumentos contra a não homologação do pedido de compensação e juntar os documentos hábeis a comprovar a liquidez e certeza do crédito pretendido compensar, é a preclusão, impossibilidade de o fazer em outro momento.

Sobre a preclusão, lecionam os ilustres doutrinadores Maria Teresa Martínez López e Marcos Vinícius Neder, na obra *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*:

"A preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Consiste em um fato impeditivo a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o recuo às fases anteriores do procedimento. Por força deste princípio, anula-se uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual.

Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase da impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.

Na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas em primeiro grau. Tal qual no processo civil, o administrativo fiscal, pelas regras do Decreto nº 70.235/72, prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais preestabelecidos conforme se depreende do exame do seu artigo 16, a saber: "Art. 16. A impugnação mencionará: I omissis; II omissis; III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir."

Nessa mesma linha, o artigo 17 do PAF considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Segundo este dispositivo não é lícito inovar na produção recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância a quo. Apenas os fatos ainda não ocorridos na fase impugnatória ou os de que o contribuinte não tinha conhecimento é que podem ser suscitados no recurso ou durante o seu processamento."

Vale aqui ressaltar duas importantes diferenças para o encerramento do raciocínio sobre a preclusão. A primeira diz respeito à possibilidade de argumentos complementares àqueles trazidos na manifestação de inconformidade; bem como à relativização do princípio quanto à apresentação de provas em recurso voluntário, quando robustas e que possuem o potencial de alterar o entendimento da DRJ, pela aplicabilidade do princípio da verdade material, e pela própria exceção disposta no artigo 16, do Decreto 70.235/1972.

No caso, não é o que ocorre. Evidente que o contribuinte deixou de se defender sobre as glosas de crédito relativas a leite, milho, soja, sorgo, frangos vivos, vacinas, derivados de petróleo, de modo que, expressamente trata em sede de manifestação de inconformidade apenas sobre a glosa de créditos do frete de compras.

Destaco, inclusive, o pedido trazido pela manifestação de inconformidade, que delimita a discussão:

“ (...) Face o exposto, REQUER seja conhecido e provido o presente recurso, para o fim de reformar a decisão recorrida, de modo a ser RECONHECIDO O DIREITO CREDITÓRIO objeto do pedido de ressarcimento quanto ao custo do frete incidente na aquisição de insumos, em respeito ao princípio da não cumulatividade, relativo a PIS/Mercado Interno do 22. Trimestre de 2006, com a consequente homologação das compensações a e le vinculadas, por ser de Direito e Justiça.”

Superada, portanto, a preclusão ocorrida nos argumentos trazidos no Recurso Voluntário pelo recorrente, nos termos e obediência ao processo administrativo federal e legislação pertinente, não há que se discutir sobre os temas que não foram anteriormente abarcados na defesa inicial.

Quanto ao frete, bem caminhou a decisão de primeira instância, pelas razões expostas em seu acórdão, tendo em vista a delimitação ao frete incluído em seu custo de aquisição.

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, para no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro