



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10783.915436/2019-15
ACÓRDÃO	3101-004.039 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERTILIZANTES HERINGER S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/03/2019

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE DECISÃO RECORRIDA. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

Declara-se nula a decisão recorrida que não enfrenta minuciosamente os argumentos relacionados as provas carreadas a impugnação. Examinar tais elementos bem como, as alegações na fase recursal, resultam em violação ao duplo grau de jurisdição, ao cerceamento do direito de defesa e na supressão de instância.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para anular a decisão recorrida e, conseqüentemente, devolver os autos a DRJ para que nova decisão seja proferida e seja enfrentado o argumento da recorrente constante no tópico “IV – PRELIMINAR – EQUÍVOCO DO FISCAL NO CÁLCULO DO CRÉDITO RECONHECIDO A SER RESSARCIDO À MANIFESTANTE”. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3101-004.031, de 24 de junho de 2025, prolatado no julgamento do processo 10783.913592/2019-33, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenburg Filho (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 Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao crédito de PIS/PASEP.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/03/2019

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário.

DOCTRINA. EFEITOS.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/03/2019

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS AOS AUTOS. REQUISITOS.

A prova documental será apresentada na impugnação/manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, condições não verificadas nos autos.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Desnecessária a realização de diligência visto conter os autos todos os elementos para o deslinde do processo.

ILEGALIDADE. DELEGACIAS DE JULGAMENTO. INCOMPETÊNCIA.

As Delegacias de Julgamento não são competentes para se pronunciar a respeito da legalidade de normas infralegais tributárias, validamente editadas, a ponto de reconhecer-lhes a inaplicabilidade a casos expressamente nelas previstos.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/03/2019

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES.

Em razão da sua essencialidade e relevância ao processo produtivo, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de matérias-primas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica geram direito à apuração de créditos a serem descontados da contribuição devida no mês.

Inexiste hipótese legal prevendo a apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição sobre o frete pago na aquisição de bens. Somente se for possível a apuração de créditos em relação ao bem adquirido, por se tratar de insumo, o valor do transporte pago na aquisição poderá, em regra, integrar o custo de aquisição do bem e servirá, indiretamente, de base de cálculo do valor do crédito das contribuições a ser apurado.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da contribuição não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro e demais operações portuárias, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em recurso voluntário a recorrente apresentou defesa consubstanciada nos tópicos:

III – AUSÊNCIA DE ANÁLISE, PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, QUANTO À PRELIMINAR ARGUIDA NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE: EQUÍVOCO DO FISCAL NO CÁLCULO DO CRÉDITO RECONHECIDO RESSARCIDO À MANIFESTANTE

IV – GLOSAS A SEREM CANCELADAS PELO CARF – SERVIÇOS NÃO CONSIDERADOS INSUMOS

IV.1 – FRETES MUNICIPAIS

IV.1.1 - FRETE COMPRA INSUMOS

IV.1.2 – FRETE TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS

IV.2 - SERVIÇOS PORTUÁRIOS

V - NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA: APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Ao final do expediente recursal, pede:

VI - PEDIDOS

Por todo o exposto, a Recorrente requer:

(i) Preliminarmente, que seja reconhecido o equívoco dos cálculos da DRF Vitória (mantido pela DRJ) em relação aos créditos reconhecidos ressarcidos à Fertilizantes Heringer, determinando-se a baixa do feito em diligência para que sejam recalculados os créditos reconhecidos à Recorrente, nos termos do tópico III do presente recurso, a fim de que sejam considerados os corretos valores da contribuição deduzida nas apurações referentes a todos os meses do trimestre sob análise, realizando, na sequência, o imediato ressarcimento dos valores indevidamente reduzidos do crédito reconhecido.

(ii) No mérito, o provimento do presente Recurso Voluntário para que seja reformado parcialmente o acórdão da DRJ 07 e deferido integralmente o direito creditório pleiteado no PER/DCOMP, homologando-se as eventuais compensações vinculadas, cancelando eventuais processos de cobrança expedidos, bem como ressarcindo saldo credor porventura remanescente.

(iii) Caso este Conselho de Recursos Fiscais entenda como necessário, requer que o feito administrativo seja devolvido em diligência à DRF/Vitória determinando-se a regular análise dos créditos objeto de glosa, bem como para intimação da Recorrente para apresentação de eventual documento/esclarecimento que se entenda necessário.

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:

A peça recursal é tempestiva, e atende aos demais requisitos legais necessários para o seu processamento, devendo, pois, ser conhecida.

Em linhas gerais, a discussão circunda as hipóteses de apuração de créditos das contribuições no regime não cumulativo sobre bens e serviços adquiridos no mercado interno e utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Após verificação contábil-fiscal, e adotando os critérios definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no bojo do Resp nº 1.221.170, c/c Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, a fiscalização reconheceu como insumo parte dos bens e serviços tomados pela recorrente tendo, no entanto, glosado créditos apurados sobre serviços portuários e sobre despesas de frete municipal, incluindo os créditos aproveitados pela recorrente em relação aos serviços de frete na aquisição de matéria prima tributada.

A DRJ reverteu as glosas dos créditos sobre a transferência *intercompany* de produtos inacabados. As demais rubricas glosadas pela fiscalização foram mantidas, sob as seguintes razões:

Fretes s/compra insumos (fertilizantes e matérias primas)

(...)

Nesse sentido, somente ensejaria direito a crédito o gasto com frete na aquisição de insumo apenas se este último, por si só, gerasse direito a crédito, uma vez que o transporte por si só não geraria direito a crédito, seria mero acessório, componente do custo de aquisição do bem adquirido.

Nesse ponto, cabe dizer que ficaram reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições sobre a receita bruta de venda no mercado interno de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, e suas matérias-primas, nos termos inciso I do art. 1º da Lei 10.925/2004.

(...)

Dessa maneira, concluo pela procedência das glosas efetuadas sobre fretes incorridos na aquisição de bens sujeitos à alíquota zero.

Fretes s/ transferências de matérias-primas

(...)

Ao tratar a questão, a Cosit faz menção tão-somente aos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como combustíveis utilizados em frota própria de veículos; embalagens para transporte de mercadorias acabadas; contratação de transportadoras. Isso porque tais dispêndios ocorrem após o processo produtivo, de modo que inviável considerá-los como insumos, mesmo à luz do entendimento manifestado pelo STJ. Veja-se: (...)

No caso dos fretes incorridos com o transporte de matérias-primas e demais insumos e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, entendo que tais critérios estejam atendidos, visto que, no primeiro caso, sem tal transporte não se pode iniciar uma etapa do processo produtivo e, no segundo caso, o processo produtivo não pode ter seguimento no estabelecimento que detém as condições materiais para completar as etapas restantes que transformarão o produto em elaboração em produto acabado.

(...)

Assim, tendo tais dispêndios atendido aos critérios da essencialidade e da relevância, resta-nos reconhecer a possibilidade de apuração de créditos sobre tais operações na condição de serviços utilizados como insumos.

Os Demonstrativos abaixo foram retirados do Relatório Fiscal e trazem, de forma discriminada, na linha chamada “FRETES MUNICIPAIS”, os valores dos

serviços de frete municipal (Ref. Mat. Prima), cujas glosas devem ser revertidas: (...)

Dos Serviços operações portuárias

(...)

A questão relativa às despesas incorridas na importação é mais complexa. Primeiro porque os créditos apurados na importação são disciplinados pela Lei nº 10.865/2004, a qual prevê que o valor do crédito será o valor pago na operação de importação, o qual, por sua vez, tem como base de cálculo o valor aduaneiro, conforme se extrai dos art. 7º, I, c/c art. 15 da referida norma.

Dessa maneira, é inviável admitir que os dispêndios ocorridos em território nacional, como aqueles decorrentes das operações portuárias, possam ensejar a apuração de créditos das contribuições sob amparo da Lei nº 10.865/2004.

Resta verificar, por outro lado, se tais dispêndios estão aptos a permitir a apuração de créditos sob amparo das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, já que decorrem de operações contratadas com pessoas jurídicas localizadas em território nacional.

De início, cabe registrar que não há hipótese legal expressa prevendo a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições, sobre gastos com operações portuárias ou quaisquer das despesas, acima listadas, incluídas nesta rubrica.

Mas poder-se-ia alegar que as despesas portuárias integram o custo de aquisição do bem, nos termos do art. 289, § 2º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), anteriormente transcrito, devendo, assim, compor a base de cálculo do valor do crédito das contribuições a ser apurado, caso o bem adquirido possa gerar créditos.

Como dito acima, ficaram reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições sobre a receita bruta de venda no mercado interno de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, e suas matérias-primas, nos termos inciso I do art. 1º da Lei 10.925/2004.

Ademais, os art. 3º, § 2º, II, das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 expressamente vedam a apuração de créditos sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

À época, além de sustentar à indispensabilidade dos serviços portuários e de frete, a recorrente também defendeu a existência de erros no cálculo apresentado pela fiscalização, arguindo em síntese:

Com efeito, a Manifestante, no momento em que foi apurar os valores dos créditos de PIS passíveis de ressarcimento (códigos 201, 208, 301 e 308, verificou que a totalidade dos créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno – Importação (cód. 208), dos créditos vinculados à receita de exportação – Alíquota Básica (cód. 301) e dos créditos vinculados à receita de exportação – Importação (cód. 308), já haviam sido utilizados para desconto da própria contribuição apurada no período.

Restaram para ressarcimento em espécie, portanto, apenas parte dos créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno – alíquota básica (cód. 201), haja vista que outra parte também foi utilizada para desconto da própria contribuição apurada no período. Ou seja, apenas são objeto do pedido de ressarcimento sob análise os créditos vinculados ao cód. 201.

Pois bem. Após realizar a glosa de parte dos créditos apurados pela Manifestante (as quais serão impugnadas a seguir), o il. Fiscal realizou o cálculo dos créditos de PIS a serem ressarcidos à Manifestante. Ocorre que, ao invés de considerar apenas o valor do crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – alíquota básica (cód. 201), que efetivamente foi objeto do PER em questão, o il. Fiscal realizou a soma de todos os créditos ressarcíveis da Empresa, classificados sob os códigos 201, 208, 301 e 308, mesmo ciente de que esses créditos foram integralmente utilizados para dedução da contribuição apurada no período e, portanto, não foram objeto do pedido de ressarcimento. Após reduzir o valor glosado da soma de todos esses créditos, o il. Fiscal também somou as deduções das contribuições apuradas no período em relação a todos esses quatro tipos de crédito.

(...)

Nesse ponto reside o primeiro equívoco do fiscal, haja vista que os créditos classificados sob os códigos 208, 301 e 308 efetivamente não são objeto do pedido de ressarcimento em questão, de forma que esses créditos, e tampouco os descontos das contribuições realizadas em relação a esses créditos, jamais poderiam interferir no cálculo dos créditos a serem ressarcidos à Manifestante no PER sob análise (créditos sob o cód. 201).

Esse equívoco, contudo, embora seja importante de se esclarecer, não trouxe maiores repercussões no cálculo do crédito a ser ressarcido. O problema maior, no presente caso, decorre do fato de que, conforme se verifica pelo Demonstrativo de Apuração do Crédito destacado acima, a DRF/Vitória considerou um valor da contribuição deduzida no período, em relação ao crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – alíquota básica (cód. 201), consideravelmente superior ao que efetivamente foi deduzido pela Manifestante.

(...)

Conforme se verifica, a Fiscalização considerou que, em janeiro de 2017, a Manifestante teria utilizado, para desconto da contribuição apurada no período, o valor de R\$114.177,21 do crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – alíquota básica (cód. 201).

Ocorre que, na realidade, o valor utilizado pela Manifestante do crédito disponível (cód. 201) para desconto da contribuição apurada em janeiro de 2017 perfaz o montante de R\$109.678,18.

O demonstrativo de crédito anexo, obtido por meio do EFD Contribuições da Manifestante, comprova que o valor de PIS efetivamente deduzido na apuração do mês de janeiro de 2017 foi no montante de R\$109.678,18:

(...)

O mesmo equívoco do Fiscal foi verificado para todos os meses do trimestre sob análise no presente processo administrativo e, também, em relação aos demais trimestres do período fiscalizado, o que acarretou uma redução considerável e indevida do crédito a ser ressarcido à Manifestante.

Ausente manifestação expressa pela DRJ acerca da transcrita preliminar, em sede recursal, a recorrente busca o reconhecimento da nulidade do acórdão recorrido.

Acolho o pedido da recorrente, pois patente o cerceamento do direito à defesa e do descumprimento do dever de motivação das decisões.

Na preliminar supra reproduzida, a recorrente não só apresenta argumentos capazes de alterar a base de cálculo do crédito disponível e apurado pela fiscalização, como demonstra analiticamente os equívocos que sequer foram enfrentados pela DRJ.

Dado o caráter precário da decisão sobre matéria afeta à base de cálculo das contribuições capaz de definir o montante do crédito devido e passível de ressarcimento, apreciar nesta fase recursal o argumento resultaria em violação ao duplo grau de jurisdição, ao cerceamento do direito de defesa bem como, à supressão de instância.

Ante o exposto, com fulcro no inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, dou **parcial provimento** ao recurso voluntário para anular a decisão recorrida e, conseqüentemente, devolvo os autos a DRJ para que nova decisão seja expedida e seja enfrentado o argumento da recorrente constante no tópico “IV – PRELIMINAR – EQUÍVOCO DO FISCAL NO CÁLCULO DO CRÉDITO RECONHECIDO A SER RESSARCIDO À MANIFESTANTE” (e-fls. 167 *usque* 171) da manifestação de inconformidade.

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 dar provimento parcial ao recurso voluntário para anular a decisão recorrida e, conseqüentemente, devolver os autos a DRJ para que nova decisão seja proferida e seja enfrentado o argumento da recorrente constante no

tópico “IV – PRELIMINAR – EQUÍVOCO DO FISCAL NO CÁLCULO DO CRÉDITO RECONHECIDO A SER RESSARCIDO À MANIFESTANTE”.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator