



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10830.908583/2012-41  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-003.018 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 22 de junho de 2021  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** CONSAGRO AGROQUÍMICA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Ariene D Arc Diniz e Amaral (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pela conselheira Ariene D Arc Diniz e Amaral.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto/SP, que negou provimento à manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata-se de PER - Pedido Eletrônico de Ressarcimento, com o fim de pleitear crédito da Contribuição acima mencionada, não-cumulativa, mercado interno, relativo ao período acima destacado. Conjuntamente, fora apresentada Declaração de Compensação - DComp.

Na verificação levada a efeito, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas - SP, procedeu à fiscalização que **consta na Informação Fiscal (fl.98)**, da seguinte forma:

(...)

3- Objetivando proceder a verificação da correta apuração das contribuições ao COFINS, bem como do cálculo do direito creditório das referidas contribuições, **foi**

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.018 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10830.908583/2012-41

**instaurada a ação fiscal junto ao contribuinte**, mediante MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL n. 08.1.04.00-2012-00598-4.

4- Foi então o contribuinte intimado a apresentar os livros contábeis e fiscais, notas fiscais de saída, notas fiscais e documentos de aquisições de bens ou serviços que deram ensejo aos créditos das contribuições, bem como diversos arquivos magnéticos, demonstrativos, memórias de cálculo e outros documentos correlatos.

(...)DIVERGÊNCIAS DE SALDO CREDOR

6- Intimado a esclarecer as divergências apuradas pela fiscalização, em relação ao saldo dos créditos da contribuição para a COFINS o contribuinte apresentou arquivos digitais (demonstrativos e documentos comprobatórios) das bases de cálculo dos créditos e das contribuições informadas em DACON.

7- Foram excluídos, da base de cálculo dos créditos relativos a “Bens Utilizados como Insumos” valores do item “embalagem”, materiais que não são incorporados ao produto durante o processo de industrialização (PALLETS), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte). Tratam-se de embalagem para transporte, de acordo com o art. 4º, IV, e art.6º, do Decreto nº 4.544/2002, sendo que o art. 6º, § 1º, do referido decreto deixa claro que para configurar embalagem para transporte devem ser atendidos cumulativamente os requisitos dos seus incisos I, o qual preceitua que a embalagem não pode ter acabamento nem valorizar o produto comercializado, e II, o qual preleciona que a embalagem deve ter capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido. Neste sentido, as embalagens utilizadas destinaram-se apenas ao transporte do produto.

(...)

8- Por falta de amparo legal e por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e também, não se tratar de custos de fretes na operação de venda, **os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, declarados em DACON na rubrica Serviços Utilizados como Insumos, ainda que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para aquisição de insumos ou realização de transferências de produtos entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados das contribuições devidas de PIS.**

(...)

12- Portanto, somente os valores das despesas realizadas com fretes para a entrega da mercadoria na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que integra a base de cálculo para apuração dos créditos (...)

13- No conceito, portanto, de apropriação de créditos a interpretação da Lei deve ser feita de forma literal. Desse modo, diante da falta de amparo legal, foram excluídas das bases de cálculo de créditos (...) os valores relativos a:

I - DESPESAS DE FRETES DE TRANSFERÊNCIA

II - DESPESAS DE FRETES DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS

A fiscalização demonstra as notas fiscais por mês e que se referem às glosas, informando que as notas fiscais que compõe as glosas acima estão discriminadas na planilha anexa.

Diante disso, a Autoridade Administrativa expediu o Despacho Decisório de fl.102, deferindo parcialmente o pleito e homologando parcialmente a DComp apresentada, procedendo à cobrança do saldo remanescente com multa e juros.

Cientificada do Ato Administrativo, a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls.02/46, tecendo seus argumentos:

I - DOS FATOS

A Manifestante é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividades principais a industrialização e comercialização de produtos químicos para agricultura e pecuária, e

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.018 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10830.908583/2012-41

de produtos químicos industriais, com distribuição em todo o território nacional (conforme Contrato Social - Anexo 02).

A Interessada informa a competência e os valores solicitados, além do início da fiscalização:

Diante das diversas intimações, a Manifestante apresentou todos os documentos requisitados, bem como todos os esclarecimentos que foram exigidos pela Autoridade Fiscal, a fim de justificar a apropriação dos créditos.

Em seguida, narra o resultado exarado no Despacho Decisório que analisou o pleito:

Conforme se constata da análise do crédito anexa ao despacho decisório eletrônico, as razões para o indeferimento parcial do direito creditório foram:

(I) glosa dos créditos relativos a "Bens Utilizados como Insumos", item "embalagem", pois referentes a materiais que não são incorporados ao produto durante o processo de industrialização (**pallets**), que se destinam somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte);

(II) glosa dos créditos relativos a fretes contratados para aquisição de insumos (o que chama de "**frete de importação**") ou para realização de transferências de produtos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (o que chama de "fretes de transferência"), pois somente os fretes na operação de venda integrariam a base de cálculo dos créditos (...).

A Interessada explica suas atividades e os locais de operação:

#### 1.1 - Da Logística de Operação da Manifestante

Antes do devido exame jurídico do Despacho Decisório e da Informação Fiscal apresentada pelas Autoridades Fiscais, cumpre descrever o funcionamento da estrutura logística de operação da Manifestante, o que fornecerá subsídios básicos para que a análise do presente caso seja desenvolvida com o cuidado necessário.

A Manifestante atua no ramo de industrialização e comercialização de produtos químicos para agricultura e pecuária, e de produtos químicos industriais, com distribuição em todo o território nacional (conforme Contrato Social - Anexo 02).

Suas atividades administrativas são concentradas em seu escritório localizado na cidade de Campinas/SP, de onde executa as tarefas necessárias à condução do negócio, tais quais a elaboração de contratos, as ordens de compra e venda, bem como a realização de cobranças.

(...)

A industrialização por encomenda ocorre, usualmente, de duas formas:

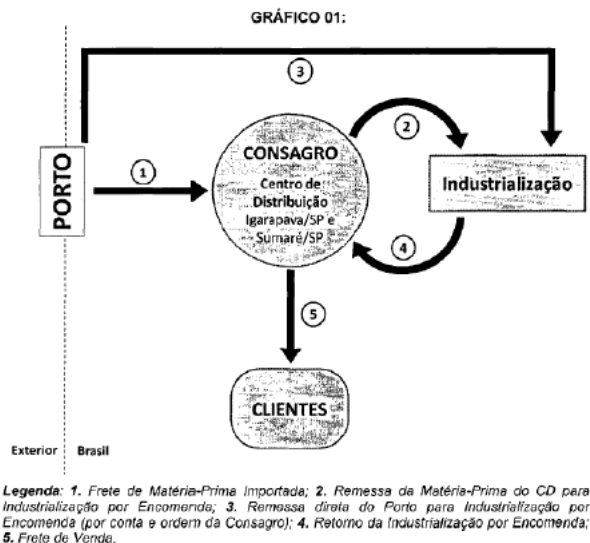
(i) a matéria-prima importada, após o desembarço, é enviada para o Centro de Distribuição da Manifestante (trajeto Porto ao CD por conta da Consagro), e, posteriormente, de lá, é remetida a terceiro para industrialização por encomenda (remessa para industrialização por encomenda, também por conta da Consagro); ou, alternativamente, mas com menos frequência; (ii) a matéria-prima importada, após o desembarço, é enviada diretamente do porto a terceiro para industrialização (por conta e ordem da Consagro).

Realizada a industrialização por terceiro, o produto acabado é remetido para o Centro de Distribuição da Manifestante (retorno da industrialização por encomenda, por conta da Consagro).

É necessário ressaltar que os produtos da Manifestante, no curso de sua industrialização, são devidamente "paletizados". Vale dizer, os produtos são acondicionados em embalagens próprias, que viabilizam o transporte de forma segura, uma vez que se trata de substâncias que podem ser nocivas à saúde. (...)

De toda forma, todos os produtos transportados na operação de venda são acomodados nos palets. Apesar de descrita com detalhes a operação da Manifestante, a ilustração a seguir permitirá uma melhor visualização das informações mencionadas até o momento:

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.018 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10830.908583/2012-41



(...)

## II - DIREITO

### II.1 - Preliminares

#### II. 1.a- Da tempestividade

(...)

Desta forma, a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação da Manifestação de Inconformidade teve início em 16 de outubro de 2014 (quinta-feira), sendo o dia 14 de novembro de 2014 (sexta-feira) seu termo final, nos termos do artigo 5º do Decreto nº 70.235/72 e do artigo 210 do Código Tributário Nacional ("CTN"). Conclui-se, deste modo, ser tempestiva a presente Manifestação de Inconformidade.

#### II.1.b - Da nulidade por cerceamento de defesa

(...)Veja-se que as Autoridades Fiscais apresentaram três supostas razões para efetuar as glosas no direito creditório da Manifestante:

(I) "por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção" (II) "por falta de amparo legal" (III) por "não se tratar de custos de fretes na operação de venda"

Quanto a primeira razão ("não integrar o conceito de insumos utilizado na produção") o Fisco não apresentou sequer uma linha argumentativa para sustentar tal alegação. Por isso, a Manifestante desconhece quais os motivos que levaram a fiscalização a não considerar os gastos com frete em que incorre como insumos.

As razões dos itens II e III acima foram tratadas conjuntamente pela Fiscalização, que se limitou a transcrever a ementa e alguns trechos de um único precedente do Superior Tribunal de Justiça ("STJ"), a fim de justificar que as operações de "fretes de importação" não geram direito a crédito de PIS e COFINS.

Fazendo um esforço interpretativo, a Manifestante supõe que a fiscalização entendeu, com o apoio no precedente do STJ, que a legislação do PIS e da COFINS prevê que somente as operações de frete na operação de venda viabilizam o creditamento dessas contribuições.

Ocorre que no precedente invocado pelas Autoridades Fiscais o STJ analisou a possibilidade de creditamento de COFINS sobre despesas de frete de mercadorias importadas do porto até a sede da empresa, unicamente à luz do disposto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, o que não guarda relação com o presente caso - já que os créditos apurados pela Manifestante, decorrente das despesas com frete, se subsomem à hipótese de insumos (bens e serviços).

(...)

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.018 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10830.908583/2012-41

Não é possível observar sequer um raciocínio exposto pelas Autoridades Fiscais que permita à Manifestante entender com clareza e objetividade quais foram os créditos glosados e por quais motivos foram glosados.

Isso evidencia que muito embora tenham sido fornecidos esclarecimentos e documentos suficientes durante a Ação Fiscal, as Autoridades Fiscais desconsideraram que os créditos apropriados, na verdade, referem-se a fretes na aquisição de matéria-prima e fretes na remessa e retorno para industrialização, os quais configurariam insumos, passíveis de crédito de PIS e COFINS.

Entretanto, Ilustres Julgadores, não se pode aceitar que a Manifestante seja obrigada a se defender sem conhecer as motivações da fiscalização e com base em suposições, sem ter segurança quanto ao motivo que determinou a glosa, pois o Decreto n.º 70.235/72 é claro ao determinar que os atos proferidos por autoridades administrativas que prejudicam ou impossibilitam o direito de defesa do contribuinte são eivados de nulidade, in verbis:

(...)

Ora, Ilustres Julgadores, a Manifestante sequer sabe o motivo pelo qual o seu direito creditório foi indeferido. Assim, a Manifestante está impossibilitada de atacar, de forma certa, o fundamento da glosa perpetrada. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) reconheceu o cerceamento do direito de defesa em processo administrativo em que não se assegurou o pleno direito de defesa do contribuinte.

(...)

No caso ora analisado, quanto ao frete glosado, há de se observar que o Despacho Decisório combatido não contém uma descrição precisa e congruente dos fatos que ensejaram a sua emissão. Tal omissão e imprecisão impedem que a Manifestante tenha pleno conhecimento das circunstâncias que levaram ao indeferimento do seu direito creditório, implicando em grandes dificuldades e embaraços ao seu direito de ampla defesa e contraditório.

Diante desse fato, resta à Requerente valer-se da insuficiente descrição dos fatos contida no Despacho Decisório como recurso de sua defesa contra a exigência que lhe foi imposta em virtude da não homologação das DCOMPs. Em outras palavras, à Manifestante restou supor o motivo que levou a Fiscalização a indeferir o direito creditório ora pleiteado e defender, genericamente, a caracterização de suas operações de frete como insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS.

Ademais, a própria fundamentação legal utilizada como embasamento para o indeferimento do direito creditório ora pleiteado foi indicada de modo apenas genérico, não permitindo que a Manifestante identifique qual o equívoco teria sido pretensamente cometido. Em síntese, não constam, no Despacho Decisório, informações precisas acerca das supostas incorreções cometidas pela Manifestante, evidenciando a nulidade do ato administrativo em apreço.

Diante do exposto, a Manifestante acredita ter demonstrado a dificuldade que lhe foi impelida quanto ao exercício de seu direito de defesa, o que não pode ser aceito diante dos dispositivos legais citados, de modo que se espera a declaração de nulidade do Despacho Decisório atacado.

Não obstante o Despacho Decisório seja singelo e obscuro, a Manifestante não se furtará a apresentar considerações sobre o mérito do assunto, pois fez um esforço hercúleo para elocubrar as possíveis razões para o indeferimento. Por fim, caso algum elemento fulcral não seja atacado em função da insuficiência de compreensão do canhestro Despacho Decisório, que seja conhecido o pedido de cerceamento do direito de defesa e declarado nulo o ato administrativo.

## II.2-Mérito

### II.2.a - Do conceito de insumos utilizado pela Autoridade Fiscal

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.018 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10830.908583/2012-41

Entende a Manifestante que a controvérsia ora travada levanta discussão em torno do conceito de insumos para apuração do PIS e COFINS não cumulativos.

Isso porque as Autoridades Fiscais, de acordo com o que é possível inferir da Informação Fiscal anexa ao referido Despacho Decisório, glosaram os créditos das contribuições sob o entendimento de que os dispêndios utilizados como insumos pela Manifestante não poderiam ser assim classificados, pois "não são incorporados ao produto durante o processo de industrialização".

Nota-se, neste ponto, I. Julgador, que pretendeu a Autoridade Fiscal utilizar do termo de insumo definido pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI") na apuração do PIS e COFINS não cumulativos. Ocorre que há flagrante equívoco ao se adotar essa aplicação, razão pela qual é necessário analisar a legislação adequada sobre o assunto.

(...)

#### II.2.a.a - Inadequação do conceito de insumo aplicado ao IPI

A Manifestante entende não ser adequado o procedimento adotado pelas Autoridades Fiscais, pelas seguintes razões (i) a não-cumulatividade do PIS e da COFINS não se confunde com a não-cumulatividade do IPI; (ii) o critério material das contribuições em comento é diverso daquele referente ao Imposto;

(iii) não há, na lei, remissão para que o conceito de "insumo" utilizado pela legislação do IPI seja reproduzido na apuração de créditos de PIS e COFINS.

(i) Da ausência de identidade entre a não-cumulatividade do IPI e a não-cumulatividade do PIS e da COFINS O artigo 153, §3º, II, da Constituição Federal, ao tratar do IPI, dispõe que o imposto será não cumulativo, "compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".

Neste ponto cumpre ressaltar que em função da própria materialidade do tributo, a apropriação de créditos do IPI está relacionada à incorporação do respectivo insumo ao produto final. Por conta disso, a Carta Constitucional limita o direito a crédito de IPI ao exato valor do imposto destacado na Nota Fiscal de aquisição do insumo.

Já no caso do PIS e da COFINS, o método da não-cumulatividade é chamado de "subtrativo indireto" ou "base sobre base", vale dizer, em síntese, que os créditos são calculados a partir da aplicação da alíquota de 9,25% (considerando tanto o PIS quanto a COFINS) sobre uma base legalmente autorizada, descontados das referidas contribuições apuradas sobre a receita auferida pela pessoa jurídica

A Contribuinte discorre sobre as diferenças entre os tributos em comento e o IPI e defende sua compreensão do alcance do "insumo":

II.2.a.b - Do Conceito de insumos para PIS e COFINS não cumulativos Uma vez demonstradas as razões pelas quais a Manifestante entende não ser aplicável ao caso concreto o conceito de insumo utilizado pela legislação do IPI, a Manifestante passa a expor o seu raciocínio no que diz respeito à fixação do conceito de insumo para fins de apuração do PIS e COFINS não-cumulativos.

(...)

Assim, de acordo com a manifestação do próprio CARF, "insumos" seriam os dispêndios indispensáveis à produção de bens ou à prestação de serviços, atividades voltadas à geração de receita, tributada pela PIS e pela COFINS.

Nesta esteira cita doutrina, o Item 08 da NPC nº 02 do IBRACON, jurisprudência do Carf, julgamento do STJ e continua:

#### II.2.b - Dos créditos glosados

##### II.2.b.a - Pallets

Os pallets existentes na operação da Manifestante, conforme mencionado no tópico 1.1, são utilizados para transporte de produtos nos seguintes trajetos: (i) no retorno da

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.018 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10830.908583/2012-41

Industrialização por Encomenda, quando o produto final é enviado de volta ao Centro de Distribuição da Manifestante; (ii) no envio do produto vendido ao cliente.

(...)

Nesses termos, foram glosados os créditos referentes aos pallets, por estes supostamente não se enquadrarem ao conceito de "insumo" estipulado pela Receita Federal. Basicamente, os pallets não seriam insumos, pois "não são incorporados ao produto durante o processo de industrialização".

(...)

Nessa esteira, para que o pallet utilizado seja enquadrado como "insumo", ensejando direito a crédito de PIS e COFINS, deverá ele ser essencial ao processo produtivo da empresa, conforme demonstrado anteriormente.

(...)

Dessa forma, as despesas incorridas tanto com a remessa, como com o retorno da indústria, fazem parte do custo de tal industrialização, do custo do processo produtivo.

(...)

Ademais, usualmente os pallets são adquiridos pela Manifestante e enviados à indústria juntamente aos demais itens, fazendo parte da lista técnica dos formuladores.

(...)

Diante dos esclarecimentos entende a Manifestante que não há dúvidas quanto à utilização dos pallets no processo produtivo, pois vinculados ao acondicionamento das mercadorias recém-produzidas. A dúvida, por outro lado, reside na essencialidade de tais embalagens para a produção.

Entendemos que os pallets, no presente caso, são essenciais ao processo produtivo. Isso porque, conforme esclarecido anteriormente, a Manifestante atua no ramo de comercialização de defensivos agrícolas e outros produtos químicos, com distribuição em todo território nacional. Dessa forma, trabalha com substâncias que, se indevidamente controladas, podem ser extremamente nocivas.

(...)Assim, forçoso concluir que o pallet utilizado na operação da Manifestante é essencial ao processo produtivo da empresa, enquadrando-se no conceito de "insumo", razão pela qual o creditamento de COFINS se deu de forma correta.

Por fim, a interessada cita decisões do Carf e afirma que os pallets são essenciais ao seu processo produtivo.

#### **II.2.b.b - Fretes de Importação**

A Autoridade Fiscal, no já referido Despacho Decisório, glosou também créditos referentes a "fretes de importação". Conforme Informação Fiscal anexa ao Despacho, in verbis:

(...)

A primeira dificuldade surge ao tentarmos entender o que o Fisco classificou por "frete de importação". A partir de uma leitura mais cuidadosa e da recomposição dos valores, podemos concluir que os créditos glosados referem-se, na verdade, ao frete na aquisição de insumos importados. Em outras palavras, trata-se aqui do valor cobrado pelo transporte do porto até o estabelecimento determinado pelo comprador.

Portanto, nessa oportunidade, a Fiscalização negou o direito creditório referente ao frete na aquisição de insumos importados, sob duas alegações: (i) a legislação apenas permite o crédito relativo ao frete na operação de venda; (ii) o "frete de importação" não se enquadra como "insumo", pois não consumidos no produto final. Em que pese a argumentação das Autoridades Fiscais, a Manifestante entende incorreta a glosa dos créditos.

Conforme já exposto em tópico próprio, a operação da Manifestante conta com a aquisição de insumos importados para a posterior industrialização por encomenda. As

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.018 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10830.908583/2012-41

matérias-primas adquiridas usualmente são remetidas para o Centro de Distribuição, de onde são enviadas para a indústria. Por vezes, são as mercadorias enviadas diretamente do Porto para a indústria, por conta e ordem da Manifestante.

(...)

Ocorre que o Fisco, ao negar o direito creditório, acabou realizando confusão entre a operação de importação e o transporte da mercadoria desembaraçada, a partir do porto. Enquanto a importação refere-se à aquisição, direta ou indireta, de bens oriundos do exterior, cujo pagamento se dá para pessoa não domiciliada no Brasil, o transporte de matérias-primas importadas é serviço indispensável para a chegada das mercadorias no estabelecimento do importador, com pagamento para pessoa jurídica domiciliada no país (empresa de transporte nacional).

Confundidas as operações, poder-se-ia alegar que, como o frete na aquisição de matérias-primas importadas não faz parte da base de cálculo da COFINS - Importação, não haveria direito a crédito de COFINS. Entretanto, tal raciocínio mostrar-se-ia extremamente equivocado, posto que a importação e o transporte interno das mercadorias são operações completamente diferentes.

A Manifestante cita doutrina com entendimento de membro do Carf e conclui:

Assim, havendo o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada, esta é considerada nacionalizada, devendo receber, a partir desse momento, o mesmo tratamento tributário de uma mercadoria nacional.

Significa dizer que ao produto nacionalizado será aplicável o disposto no inciso II, art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que prescreve que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda

Nessa esteira, deve-se analisar o frete na aquisição de insumos importados de acordo com as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Para a possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS, tal frete, por não estar relacionado com a operação de venda, deverá ser enquadrado no conceito de "insumo".

(...)

No caso ora analisado, sem o serviço de transporte das mercadorias importadas, as matérias-primas não chegariam até os terceiros que as industrializam, inviabilizando a comercialização dos produtos pela Manifestante.

Por esse motivo, o frete com o transporte das matérias-primas importadas é estritamente necessário e essencial para a geração de receitas da Manifestante, sendo então considerado um insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS.

Em seguida, a Interessada cita solução de consulta e jurisprudência do Carf, nas quais consta o entendimento de ser possível o crédito sobre frete de mercadorias.

Assim, dois são os pressupostos lógicos para a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS referente ao frete de matérias-primas importadas do porto até estabelecimento determinado pelo comprador: (i) o frete do porto até o estabelecimento é pago a empresa nacional, por serviço prestado no Brasil, o que não se confunde com a operação de importação; (ii) o valor do frete compõe o custo do produto da Manifestante.

### **II.2.b.c - Fretes de Transferência**

Por fim, as Autoridades Fiscais, por meio da Informação Fiscal anexa ao Despacho Decisório objeto da presente inconformidade, manifestaram-se também pela glosa dos créditos referentes a "fretes de transferência", com a seguinte argumentação:

(...)

Entretanto, a partir da recomposição dos valores glosados, supomos que a Autoridade Fiscalizadora refere-se, na verdade, quando menciona "frete de transferência", ao gasto de frete na remessa e retorno para industrialização por encomenda. Em que pese o

evidente cerceamento de defesa, já levantado anteriormente, passamos a nos manifestar também quanto à evidente possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS referentes a tal modalidade de frete.

Cumprir reiterar que, para a possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS, o frete, por não estar relacionado com a operação de venda, deverá ser enquadrado no conceito de "insumo". Seria então o frete na remessa e retorno para industrialização por encomenda um "insumo"? A Manifestante entende que sim.

**Como já exposto, a Manifestante não conta com indústria própria, razão pela qual envia suas matérias-primas, importadas, para industrialização por encomenda (por terceiro).**

(...)

**Consequentemente, para a remessa e retorno atinentes à industrialização por encomenda, o serviço de frete é contratado pela Manifestante, oportunidade em que tem, evidentemente, um dispêndio tipicamente relacionado ao processo produtivo. Tal dispêndio, na realidade, só existe em decorrência da necessidade de se obter o produto.**

**Logo, se a Manifestante não possui indústria própria, sendo necessário contratar com terceiro, seu processo produtivo se resume à industrialização por encomenda, o que, basicamente, significa dizer que todas as despesas relacionadas a essa "terceirização" nada mais são do que custos de produção.**

**Sendo assim, as despesas incorridas tanto com a remessa, como com o retorno da fábrica, fazem parte do custo de tal industrialização, do custo do processo produtivo.**

Há uma relação básica de vinculação entre o frete da remessa e retorno e a obtenção do produto industrializado: se não há o serviço de transporte, não há processo produtivo, visto que a mercadoria acabada nunca chegará ao tomador do serviço.

Parece óbvio, portanto, que o frete na industrialização por encomenda é absolutamente necessário ao processo produtivo e, logicamente, à obtenção do produto final, de certo que é evidente que tal frete se enquadra no conceito mais acertado de "insumo".

Logo, conforme demonstrado: (i) incabível a glosa de créditos referentes a "fretes de transferência", pois inexistentes; (ii) plenamente possível a apropriação de créditos relativos ao frete na remessa e retorno da industrialização por encomenda, pois tal serviço de transporte enquadra-se na noção correta de "insumo".

### **II.3 - Da impossibilidade de exigência de multa e juros na remota hipótese de manutenção da não-homologação da DCOMP**

Muito embora a Manifestante acredite que o seu direito creditório será reconhecido com a consequente homologação da compensação efetuada, em função do princípio da eventualidade, não há como se furtar em apresentar a sua discordância em relação à exigência de multa e juros, na remota hipótese dos Ilustres Julgadores entenderem que o indeferimento deva prevalecer.

No caso em tela não há que se falar em imposição de multa e juros por atraso no pagamento, já que a Manifestante quitou tempestivamente, por meio da DCOMP não homologada, o débito compensado.

Não há que se alegar mora da Manifestante, uma vez que esta apresentou DCOMP com objetivo de cumprir sua obrigação, sendo que, a não homologação da DCOMP apresentada não é, por si só, fato caracterizador de mora do contribuinte.

A exoneração da multa e dos juros deverá ser reconhecida, pois a Manifestante não incorreu em mora, tendo apresentado tempestivamente a DCOMP para quitação integral do débito tributário compensado.

Deste modo, caso o indeferimento do direito creditório seja mantido, o que se admite apenas a título de argumentação, a cobrança de multa e juros deve ser exonerada.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.018 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10830.908583/2012-41

Por fim, a Contribuinte solicita diligências, se necessárias, para apurar melhor os fatos e as alegações trazidas e o provimento do feito.

Em julgamento da manifestação de inconformidade, a DRJ de Ribeirão Preto/SP decidiu por julgar improcedente a defesa, em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

PALLETS UTILIZADOS EM EMBALAGEM DESTINADA AO  
TRANSPORTE.

O conceito de insumo abrange somente as embalagens de apresentação, que se incorporam ao produto durante o processo de fabricação, valorizando-o através de sua apresentação, não se aplicando aos pallets que são utilizados somente para o transporte.

FRETE EM OPERAÇÃO DIVERSA DA VENDA. FORMAÇÃO DE CRÉDITO.  
IMPOSSIBILIDADE.

Só é dedutível o frete na operação de venda e nas circunstâncias do inciso IX, do art 3º, da Lei 10.833/2003.

DÉBITO OBJETO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. ACRÉSCIMOS  
LEGAIS. MULTA DE MORA E JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais, nos termos da legislação vigente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando não atendidos os requisitos para sua formulação, bem como quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, reprisando os mesmos argumentos de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## **Voto**

Thais De Laurentiis Galkowicz, relatora.

O recurso é tempestivo, bem como os demais requisitos de admissibilidade encontram-se devidamente preenchidos, nos moldes do Decreto 70.235/72, de modo que dele tomo conhecimento.

Entretanto, não é ainda possível passar ao mérito da controvérsia, pois algumas questões demandam esclarecimentos para fins de um adequado e justo julgamento por este Conselho. Explico.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.018 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10830.908583/2012-41

O relatório fiscal anexo ao despacho decisório, de forma bastante singela, afirma que está glosando os crédito de “fretes de transferências”, nos seguintes termos:

8- Por falta de amparo legal e por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e também, não se tratar de custos de fretes na operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, declarados em DACON na rubrica Serviços Utilizados como Insumos, ainda que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para aquisição de insumos ou realização de transferências de produtos entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados das contribuições devidas de PIS/PASEP.

(...)

12- Portanto, somente os valores das despesas realizadas com fretes para a entrega da mercadoria na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que integra a base de cálculo para apuração dos créditos de PIS/PASEP.

13- No conceito, portanto, de apropriação de créditos a interpretação da Lei deve ser feita de forma literal. Desse modo, diante da falta de amparo legal, foram excluídas das bases de cálculo de créditos de PIS/PASEP os valores relativos a:

- i. DESPESAS DE FRETES DE TRANSFERÊNCIA
- ii. DESPESAS DE FRETES DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS

A seu turno, a Recorrente afirma que houve equívoco por parte da Fiscalização, uma vez que os valores glosados não diziam respeito a fretes de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, mas sim de remessa e retorno de produtos para industrialização. Nesse sentido, informa que não contava com indústria própria, razão pela qual enviava suas matérias-primas, importadas, para industrialização por encomenda. Consequentemente, para a remessa e retorno atinentes à industrialização por encomenda, o serviço de frete era contratado de terceiros pela Recorrente. Entende que, então, tinha um dispêndio tipicamente relacionado ao processo produtivo. Tal dispêndio, na realidade, só existia em decorrência da necessidade de se obter o produto.

Contudo, não constam nos autos as notas fiscais ou qualquer outro elemento de prova para aferir qual é a realidade dos fatos.

Haja vista que o direito a tomada de créditos na hipótese de contratação de terceiros para remessa e retorno de industrialização por encomenda possui lógica bastante diversa de aferição (vide Acórdão n. 3401-007.378), necessário que o Colegiado tenha clareza sobre os fatos sob julgamento.

Saliento que muito embora trata-se de processo de iniciativa da Contribuinte (pedido de ressarcimento), sendo seu portanto do ônus da prova do direito ao crédito, o relatório fiscal é simplório e os autos não foram instruídos com documentos que corroborem as razões da glosa perpetrada pela Fiscalização. Tais razões justificam que este Colegiado perquirira a verdade dos fatos.

### **Da diligência**

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.018 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10830.908583/2012-41

Por tudo quanto exposto, no intuito de analisar a validade dos atos administrativos e das informações indicadas pela Recorrente, entendo - com base no artigo 18, §3º do Decreto 70.235/72 - necessária a conversão do julgamento em diligência para esclarecimento da controvérsia atinente aos *créditos* da Contribuição ao PIS e da COFINS. Assim, deve a autoridade fiscal de origem:

1. Intimar a Recorrente a apresentar demonstração detalhada, mediante prova, sobre a natureza dos fretes tidos pela fiscalização como “fretes de transferência”, os quais constituiriam fretes do processo de industrialização por encomenda;

2. Elaborar Relatório Conclusivo, manifestando-se sobre os fatos e documentos apresentados pela Recorrente, tratando também sobre o enquadramento frete em questão no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF);

Antes do retorno do processo a este CARF a Recorrente deve ser intimada para, se for de seu interesse, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias quanto aos documentos e informações apresentados.

É a resolução.

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz