



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10855.724170/2012-28  
**Recurso nº** 1 Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-004.350 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de junho de 2017  
**Matéria** PER/DCOMP - PIS/COFINS  
**Recorrente** IHARABRAS SA INDUSTRIAS QUIMICAS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIDA.

A matéria, que não foi expressamente contestada na impugnação, deve ser considerada como preclusa, quando apresentada em fase recursal, em obediência ao artigo 17, do Decreto nº 70.235, de 1972.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

DECADÊNCIA. RESTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

A decadência vem fulminar o direito subjetivo, quando se discorre sobre a análise de pedido de restituição, o direito subjetivo é do contribuinte e não do fisco.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

CONCEITO DE INSUMO. NÃO-CUMULATIVIDADE.

O conceito de insumo é polissêmico, há que se observar o processo produtivo da contribuinte e verificar-se se o insumo enquadra-se nos custos de aquisição e produção - fatores de produção.

CRÉDITO. FRETES. PRODUTO ACABADO. ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA.

O serviço de frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por falta de previsão legal, e por não poder ser enquadrado como insumo, não gera direito ao crédito.

Recurso Voluntário Negado.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o recurso voluntário, e na parte conhecida, por unanimidade, rejeitar a prejudicial de decadência e, no mérito, por maioria, negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Lenisa Rodrigues Prado.

*(assinado digitalmente)*

PAULO GUILHERME DÉROULÈDE - Presidente e Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Charles Pereira Nunes, José Renato Pereira de Deus, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araujo.

## **Relatório**

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, apurado sob a modalidade não cumulativa, decorrente de vendas no mercado interno, referente ao 3o trimestre de 2006. O contribuinte apresentou declaração de compensação vinculadas ao PER- Pedido Eletrônico de Restituição.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Sorocaba – SP, por meio do Despacho Decisório constante nos autos, reconheceu em parte o direito creditório, homologando as compensações efetuadas até o limite reconhecido, haja vista principalmente, a glosa de fretes entre estabelecimentos da Empresa, os quais não poderiam ser objeto de creditamento nos termos da legislação vigente. Conforme consta no TVF, foi apurado que parte dos fretes sobre os quais a empresa tomou créditos não se referem a operações de venda, e sim, por questões logísticas, tão somente a operações de distribuição.

Cientificada do despacho decisório, a Empresa apresentou tempestivamente Manifestação de Inconformidade alegando que tendo se passado prazo superior a cinco anos entre a data da transmissão do PER e a ciência do Despacho Decisório, resta inequívoca a ocorrência de decadência ante o decurso do prazo legal estipulado pela legislação, até mesmo porque, nos termos do art. 207 do Código Civil Brasileiro, a decadência não se suspende ou interrompe.

Discorre sobre a questão dos fretes nas operações de venda, alegando que seria lógico a legislação fiscal possibilitar seu creditamento na sistemática de Pis/Cofins não cumulativos e simplesmente desconsiderar parte destes custos quando, por questões de logística e otimização de carga, o frete é desmembrado. Defende que a realização de transporte de mercadorias, seja de modo direto ou indireto, deve ser considerada sempre como destinado à venda para fins de composição da base de cálculo das referidas contribuições.

Não se conformando com o indeferimento da parcela dos créditos calculados sobre fretes de transferência de mercadorias entre matriz e filiais ou entre filiais e centros de distribuição, já que entende tratar-se de etapa essencial à atividade da empresa, que possui unidades produtivas em diversos municípios do país. Reforça seu entendimento alegando que a sistemática da não-cumulatividade ampararia o creditamento sobre os fretes entre estabelecimentos conforme calculado. Cita excertos de decisões judiciais e transcreve Soluções de Consulta proferidas pela SRF que entende como favoráveis ao seu entendimento. Conclui então que o procedimento adotado estaria de acordo com o Art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/03.

Sobreveio, então, acórdão da DRJ/Porto Alegre, considerando a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão 10-050.200.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário, onde repisou as alegações da manifestação de inconformidade e solicitou a reversão das glosas em relação ao arrendamento mercantil.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3302-004.337, de 27 de junho de 2017, proferido no julgamento do processo 10855.002716/2007-29, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão **3302-004.337**):

### ***"1. Dos requisitos de admissibilidade***

*O Recurso Voluntário foi apresentado de modo tempestivo, a ciência do acórdão ocorreu em **07 de julho de 2014**, fls. 788, e o recurso foi protocolado em **06 de agosto de 2014**, fls. 790. Trata-se, portanto, de recurso tempestivo e de matéria que pertence a este colegiado.*

### ***2. Da Matéria Preclusa***

*No Recurso Voluntário, a Recorrente alega que a turma julgadora não emitiu juízo de valor sobre o crédito, decorrente de despesas com arrendamento mercantil. Discorre que a apropriação de créditos, decorrentes de custos com arrendamento mercantil, na apuração da COFINS não cumulativa, não foi condicionada ao fato de que o bem, equipamento ou veículo fosse utilizado na atividade fim da empresa, cita precedente do Carf e solicita a reversão da glosa.*

*De fato, não há no acórdão da DRJ/Porto Alegre qualquer manifestação sobre a glosa de despesas com arrendamento mercantil, contudo, a Recorrente somente apresentou tal tema em fase recursal, não havendo, assim, como a decisão, ora contestada, pronunciar-se sobre um tema que não havia sido manifestado no momento oportuno. Vale transcrever a legislação que discorre sobre a matéria que deve versar na impugnação administrativa:*

**Decreto nº 70.235/1972**

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

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

(grifos não constam no original)

*No caso em análise, a Recorrente não impugnou a glosa dos créditos decorrentes de despesas com arrendamento mercantil na fase da manifestação de inconformidade, que seria equivalente à impugnação. Por tal motivo, a matéria é preclusa e, portanto, não pode ser conhecida.*

**3. Da Prejudicial de Mérito - Da Decadência**

*A Recorrente alega que, no presente caso, operou-se o instituto da decadência, uma vez que o seu pedido de ressarcimento eletrônico foi transmitido em 30 de agosto de 2007 às 16h13min e a sua ciência ocorreu em 17 de setembro de 2012. Assim, entende que concluído o prazo de cinco anos sem a manifestação da Receita Federal do Brasil, o pedido de restituição estaria decaído e, por conseguinte, tacitamente homologado.*

*No caso em análise, observa-se a existência de dois pedidos: um de ressarcimento e outro de compensação. Assim, em primeiro, lugar é necessário observar se o contribuinte faz jus ao crédito pleiteado no ressarcimento, para, então, poder alocá-lo no pedido de compensação.*

*Quanto ao pedido de ressarcimento, não há como considerar que há uma homologação tácita pelo decurso de tempo, conferindo direito ao crédito. O período de decadência, em análise, seria para o contribuinte efetuar o pedido de ressarcimento, uma vez que o instituto da decadência apresenta-se como uma forma de estabilizar as relações jurídicas, pois ela se apresenta como uma forma extintiva do direito subjetivo. No caso, a contribuinte faz jus ao direito subjetivo de pleitear o crédito, que entende que possui. Por outro lado, o fisco faz jus ao direito subjetivo de lançar o crédito, que entende que não foi constituído. Portanto, a decadência vem fulminar o direito subjetivo. Quando se discorre sobre a análise de pedido de restituição, o direito subjetivo é da contribuinte e não do fisco.*

*Assim, a existência do crédito no ressarcimento é premissa necessária para a compensação, não podendo falar em homologação tácita. Ademais, não há previsão legal de prazo para o fisco analisar o pedido de restituição. Portanto, rejeita-se a prejudicial de decadência e não se conhece da matéria.*

#### **4. Dos Créditos - Custos de Fretes**

*A Recorrente alega que incorre em custos inevitáveis e necessários com transporte de seus produtos para suas filiais e centros de distribuição, razão pela qual eles devem integrar a base de créditos do PIS, pois se constituem em um verdadeiro insumo essencial na atividade produtiva da empresa, cita a legislação, entende insumo sob o aspecto da essencialidade. Pleiteia que os seus gastos com frete intermediário, aquele para o transporte de seus produtos para outros estabelecimentos, venham a compor a base de créditos do PIS. Cita soluções de consulta e pleiteia pela aplicação do princípio da isonomia. Por fim, entende que o conceito de insumo deve ser analisado sob a ótica do imposto sobre a renda.*

*Da Informação Fiscal, fls. 731, extrai-se:*

##### **3.6 - Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda**

O item IX do artigo 3º da lei 10.833/2003, traz a permissão para crédito de gastos com “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, “quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

A memória de cálculo apresentada pela empresa foi detalhada na planilha 6 – Despesas de Fretes e Armazenagem, gravada no CD 04, cujo conteúdo encontra-se digitalmente anexado ao Recibo de entrega de arquivos digitais – READ.

Nesta rubrica, ao auditá-la, percebeu-se que o número da nota fiscal elencada na planilha e informada no lançamento contábil, tratava-se, na verdade, do número da Fatura, que, como sabemos, pode agregar várias notas fiscais, ou Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, o CTRC.

(...)

##### **3.6.1 – Fretes na Operação de Venda**

(...)

Para calcular o valor do crédito de direito, procedeu-se da seguinte forma:

Extraímos os fretes inter-iharas, isto é, os fretes da Iharabrás para a própria Iharabrás, consolidando tais valores a fim de glosá-los, nos Anexos IX - “Frete Consolidados Iharabrás Para Iharabrás - Jul 2004 a Dez 2004 – Analítico” e Anexo X - “Frete Consolidados Iharabrás Para Iharabrás – Jul 2004 A Dez 2004 – Sintético”.

Identificamos os fretes cujo remetente é a Iharabrás, e destinatário diverso, a fim de manter o creditamento.

*No que tange ao conceito de “insumos”, ele é polissêmico e não deve ser considerado como um termo de âmbito fechado, tampouco extremamente amplo; a sua interpretação há que se balizada pela proporcionalidade e razoabilidade, além do dever de*

*observar-se o contexto em que o determinado bem ou serviço está inserido, para, então, poder se configurar como despesas atinentes ao processo produtivo ou à prestação de serviço, havendo, assim, uma orientação própria na interpretação do conceito “insumo” a fim de observar o princípio da não-cumulatividade, presente na contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS.*

*Há que se observar o **processo produtivo** da Recorrente e verificar-se se o **insumo** enquadra-se nos **custos de aquisição e produção - fatores de produção**. Da doutrina contábil, extrai-se:*

d) Custo - gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço<sup>1</sup>

*Assim, assemelha-se, em parte, aos custos de produção e despesas necessárias, previstos nos artigos 290, I, e 299, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, mas não há uma identidade total, devendo ser analisado caso a caso, já que se tratam de materialidades similares, mas não idênticas. Assim, ele não pode ser restrito ao conceito, previsto no IPI, nem tão amplo, quanto na legislação do imposto sobre a renda.*

*Da legislação, extrai-se:*

#### **Lei 10.637/2002**

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

#### **Lei 10.833/2003**

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

<sup>1</sup> MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 25.

*Assim, analisando o contexto, deverá se encontrar um caminho adequado, razoável, para equilibrar o conceito de insumo e, portanto, dar cumprimento à legislação, no caso, a Lei nº 10.637/2002 e a Lei nº 10.833/2003.*

*O cerne da questão é se **frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica** pode ser considerado como **insumo** do processo produtivo. Para esclarecer como ocorre o creditamento de fretes no que concerne à contribuição para o PIS/Pasep, vale-se da preciosa lição do Conselheiro **José Fernandes do Nascimento**, no acórdão nº 3302-003.210, que explica didaticamente como ocorre e do qual se adota como fundamento:*

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

- a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10;637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);
- b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);
- c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002); e
- d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, **por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições**, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

(grifos não constam do original)

---

*Pela análise do anexo XIV, fls. 538 e seguintes, e pela própria argumentação da contribuinte, ela pleiteia pelo crédito de frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, que por falta de previsão legal, e por não poder ser enquadrado como insumo, não gera direito ao crédito. Por tal motivação, mantém-se a decisão da DRJ/Porto Alegre.*

### **5. Conclusão**

*Diante do exposto, conheço parcialmente o recurso voluntário, e, na parte conhecida, rejeito a prejudicial de mérito e, no mérito, nego provimento."*

Da mesma forma que ocorreu no caso do paradigma, no presente processo o Recorrente não impugnou a glosa dos créditos decorrentes de despesas com arrendamento mercantil na fase da manifestação de inconformidade, sendo a matéria preclusa; e, portanto, não pode ser conhecida; igualmente rejeita-se a prejudicial de decadência, pelas razões expostas no paradigma e não se conhece da matéria, e, no mérito aplica-se o mesmo entendimento quanto ao crédito de PIS/COFINS de frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, conheço parcialmente o recurso voluntário, e, na parte conhecida, rejeito a prejudicial de mérito e, no mérito, nego provimento.

*(assinado digitalmente)*

Paulo Guilherme Déroulède