



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.900007/2013-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-009.198 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de junho de 2021
Recorrente LATICINIOS CATUPIRY LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

NULIDADE. CONTRADITÓRIO. PRAZO PARA DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há nulidade por violação ao contraditório quando concedido prazo suficientes à apresentação de documentos, ainda mais no curso do período de guarda legal.

NULIDADE. CONTRADITÓRIO. FUNDAMENTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Não resta configurado o cerceamento ao direito de defesa quando é possível ao sujeito passivo identificar cada operação glosada, ainda que a Fiscalização não tenha discriminado individualmente a natureza de cada item.

FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito.

FRETE. PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA.

É dever do contribuinte impugnar especificamente os motivos da glosa, sob pena de não concessão do crédito.

SÚMULA CARF 159. ALTERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE.

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, rejeitar a preliminar de nulidade, vencidos, neste ponto, os conselheiros Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, e, no mérito, dar parcial provimento, para reverter a glosa sobre as despesas de frete na aquisição de insumos e de frete de produtos em elaboração, por unanimidade; e, ainda, por maioria, para reverter a glosa sobre as despesas de frete de produtos acabados, vencidos, neste item, os conselheiros Oswaldo Goncalves de Castro Neto (Relator) e Luís Felipe de Barros Reche. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

1.1. Trata-se de pedido de ressarcimento, vinculado a pedidos de compensação de COFINS não cumulativa, apurado no primeiro trimestre de 2008.

1.2. O pedido foi parcialmente deferido por despacho decisório da DERAT/SP, porquanto:

1.2.1. *“As únicas hipóteses legais de utilização do saldo credor da Contribuição para a COFINS na compensação com débitos relativos a outros tributos administrados pela RFB ou no ressarcimento desses créditos relacionam-se às seguintes situações: a) Créditos vinculados a receitas decorrentes de operações de exportação de mercadorias para o exterior, nos termos do art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; b) Saldo credor acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário nos termos do art. 16, inciso II, da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, em razão do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que assegura a manutenção de créditos vinculados a*

operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para a COFINS”;

1.2.2.1. *“Desta forma, apenas as despesas com os insumos necessários para a produção dos produtos com NCM 04061090 [com alíquota zero das contribuições] foram considerados créditos ressarcíveis de PIS/COFINS”;*

1.2.2. *“Crédito presumido [Lei 10.925/04] não pode ser ressarcido e/ou compensado, mas somente utilizado como desconto da Contribuição devida”;*

1.2.2.1. A **Recorrente** informou incorretamente os valores de crédito presumido na aquisição de leite integral;

1.2.3. Os créditos vinculados a vendas tributadas no mercado interno, deduzidos dos débitos do período de apuração, porém não comprovados, devem ser glosados;

1.2.4. *“Produtos adquiridos pela empresa [que] estavam sujeitos à aplicação da alíquota zero na etapa anterior (...) não geram créditos da COFINS, conforme previsto no Inciso II, do parágrafo 2º, do artigo 3º, da lei 10.833”;*

1.2.5. *“Diversos insumos deveriam ter sido vinculados diretamente às Receitas Tributadas no mercado interno, pois não foram utilizados na confecção dos produtos tributados à alíquota zero”;*

1.2.6. Parte dos créditos passíveis de ressarcimento não são insumos no estrito conceito da legislação referente às contribuições não cumulativas, conforme planilha dos Anexos III e IV;

1.2.7. *“A presente auditoria analisou os documentos físicos por amostragem e verificou que, as despesas de fretes que foram consideradas créditos de PIS/COFINS foram despesas relativas à distribuição dos produtos vendidos a diversos clientes. As glosas, no entanto, foram relativas a outras operações, conforme detalhado no na Planilha do Anexo II – Detalhamento das Glosas efetuadas”;*

1.3. Intimada, a **Recorrente** apresentou Manifestação de Inconformidade em que alega:

1.3.1. Nulidade do despacho decisório por violação do direito de petição, vez que a fiscalização concedeu vinte dias entre o natal e o ano novo para a juntada de documentos que demonstrassem o crédito e, posteriormente, mais quatro dias;

1.3.2. *“O Despacho Decisório ora recorrido infringiu frontalmente o § 7º, do artigo 74, da Lei n.º 9.430/1996, ao não efetuar a cobrança, sendo nulo de pleno Direito”;*

1.3.3. O pedido de ressarcimento e algumas declarações de compensação foram tacitamente homologados;

1.3.4. Insumo é toda e qualquer despesa de empresa em sua atividade tal qual descrevem os artigos 290 a 299 do RIR;

1.3.5. Despesas com transporte de insumos pré-produção e no curso da produção são passíveis de creditamento;

1.3.6. Não há fundamento no despacho decisório para a glosa de créditos presumido nos primeiro trimestre de 2008 que, por sinal, sequer foram objeto do pedido de ressarcimento e objeto de fiscalização;

1.3.7. Parte dos fornecedores de insumos descritos no *tipo B* do despacho decisórios são agroindustriais, logo, as aquisições destas pessoas jurídicas geram créditos integrais das contribuições;

1.3.7.1. Parte dos insumos descritos no *tipo B* do despacho decisórios não estão sujeitos à alíquota zero ou a qualquer outra hipótese de não pagamento das contribuições;

1.3.8. *“Não é possível saber pela simples análise do Despacho Decisório, se um determinado crédito de insumo foi glosado sob a alegação de dar ensejo ao crédito presumido ou sob a alegação de estar sujeito à alíquota zero”*;

1.3.9. *“A não homologação de pedido de compensação sem que tenha sido concedido prazo adequado para o levantamento das informações e' documentos necessários, bem como sem que a Autoridade Fiscal tenha analisado os documentos e informações apresentados pelo Contribuinte, representa um nítido desvio da finalidade da lei”*;

1.3.10. O despacho decisório macula o postulado da razoabilidade;

1.3.11. Deve ser realizada perícia para análise dos créditos.

1.4. A DRJ de Salvador deu parcial provimento à Manifestação de Inconformidade, pois:

1.4.1. *“Tendo em conta que no âmbito de processos de reconhecimento de direito creditório é do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar o direito que alega, uma vez que transmitiu os PER/DCOMPs, a interessada tinha o dever de reunir todos os documentos comprobatórios do seu direito e mantê-los em boa ordem à disposição da fiscalização, sob pena de indeferimento por parte de autoridade fiscal competente para decidir sobre a compensação e o ressarcimento”*;

1.4.1.1. *“A partir da planilha denominada “Anexo II – Detalhamento e Classificação dos Créditos” (fls. 321 a 327) é possível verificar, claramente, como a fiscalização classificou cada um dos créditos informados pela interessada por meio do Pedido de Ressarcimento em exame: os créditos glosados foram os indicados na coluna “S” da referida planilha com as letras “P” (os que apenas geram créditos presumidos), “Z” (os que foram adquiridos com alíquota zero e se enquadram na*

vedação do §2º, II, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), “X” (os não comprovados ou considerados estranhos ao processo produtivo) e “NPP” (os créditos vinculados a Receita Tributada e que, portanto, não são ressarcíveis); os créditos que foram aceitos referem-se aos insumos vinculados a Receita Tributada à alíquota zero (indicados com a letra “PP”) e outros créditos considerados válidos e sujeitos ao rateio pela receita bruta, conforme consta demonstrado nas planilhas “Anexos III e IV – Detalhamento e Classificação dos Créditos” (fls. 328 a 333 e fls. 334 a 335)”.

1.4.2. *“Em se tratando de Pedido de Ressarcimento e Declaração de Compensação não se aplica o lançamento de ofício como alega a recorrente”;*

1.4.3. Não há homologação tácita de pedido de ressarcimento;

1.4.3.1. *“Considerando a data de transmissão da mais antiga das declarações de compensação em litígio (DCOMP nº 30571.95405.090608.1.3.119936) conclui-se que todas foram analisadas dentro do prazo quinquenal previsto, já que a data da ciência do Despacho Decisório se deu em 04/06/2013, conforme Aviso de Recebimento à folha 398”;*

1.4.4. *“Não se vislumbra no presente caso nenhuma das hipóteses que justifiquem a conversão do processo em diligência, tampouco a realização de perícia técnica”;*

1.4.5. Insumos são todos os bens e serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo;

1.4.6. Não há prova nos autos de que os fretes são de aquisição de insumos ou no curso do processo produtivo;

1.4.7. *“Com relação às alegações da interessada sobre a glosa do ácido láctico [e frutooligossacarídeo] tem-se que, de fato, a aquisição do composto orgânico não é submetida à alíquota zero das contribuições, assim, sendo um ingrediente utilizado na fabricação do requeijão é insumo vinculado à receita não tributada (alíquota zero). Ademais, verificou-se que em outros processos administrativos da interessada as aquisições de ácido láctico foram validadas pela fiscalização gerando crédito das contribuições”;*

1.4.8. Apesar de o creme industrializado não se enquadrar na hipótese de redução a alíquota zero (e por isto, inexistir proibição ao creditamento básico) e ter sido vendido por agroindustrial (e por isto, não se sujeita à suspensão das contribuições na venda), o produto não é utilizado no processo produtivo do requeijão;

1.4.9. Falece competência à Autoridade Administrativa para se manifestar sobre questões constitucionais.

1.5. Intimada, a **Recorrente** busca guarida nesta Casa em peça que repete em parte o quanto descrito em Manifestação de Inconformidade somado ao seguinte:

1.5.1. *“Não há como negar a clara nulidade da glosa parcial procedida. Isso porque à RECORRENTE não foi garantido pleno e efetivo conhecimento das razões da Fiscalização para a referida glosa, já que baseada exclusivamente em planilha de cálculo – e não na análise documental ou probatória – elaborada a partir de informações do próprio contribuinte, cuja veracidade/realidade não se preocupou a Fiscalização em confirmar”;*

1.5.1.1. De mais a mais, a análise do direito creditório deveria ter sido pautada pelos documentos contábeis e fiscais da **Recorrente**;

1.5.2. A fiscalização não aplicou o conceito de insumos fixado pelo Tribunal da Cidadania;

1.5.3. *“O E. STF consignou entendimento em sede de repercussão geral segundo o qual é plenamente possível tomar créditos de IPI na aquisição direta de insumos com alíquota zero”.*

Voto Vencido

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. A **Recorrente** aventa **NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO** pois a) o prazo concedido para apresentação de documentos comprobatórios de suas alegações no curso do procedimento fiscal foi exíguo e b) não houve lançamento dos valores indicados a débito nas declarações de compensação.

2.1.1. Sobre o segundo tema, nada há no que corrigir no quanto descrito pela DRJ. Efetivamente, os valores descritos como débito em DCOMP são confessados e sua cobrança independe de qualquer lançamento (art. 74 § 6º da Lei 9.430/96). De todo modo, a **Recorrente** deixa de arguir a tese em voga em sede de voluntário, tornando preclusa a matéria.

2.1.2. O primeiro tema comporta maiores digressões. Em 21 de dezembro de 2012 a fiscalização intimou a **Recorrente** a apresentar uma série interminável (seis páginas, mais de quarenta itens) de informações e documentos no prazo de vinte dias. Tendo em vista a época do ano em que foram solicitados os documentos (20 de dezembro) e o curtíssimo prazo para atender a fiscalização, a **Recorrente** pleiteou dilação de prazo, e teve seu pedido atendido pela fiscalização, que fixou prazo de 30 dias, contados a partir de 17 de janeiro de 2013 para apresentar os documentos e, posteriormente, mais 10 dias contados a partir de 18 de fevereiro de 2013.

2.1.2.1. Do antedescrito já se nota que 1) ao contrário do que alega a **Recorrente** não foram concedidos apenas 20 (vinte) dias para a apresentação de documentos, mas quase 70 (setenta) dias, 2) na data em que a **Recorrente** recebeu as intimações ainda não havia esgotado o período de guarda dos documentos contábeis e fiscais.

2.1.2.2. Independentemente do acima, a fiscalização destaca que a **Recorrente** apresentou todos os documentos solicitados e, nos temas em que o direito ao crédito foi afastado por insuficiência probatória a **Recorrente** não apresenta qualquer arrazoado - ou ainda prova em sentido contrário no curso do processo administrativo. É claro que a **Recorrente** questiona em voluntário a veracidade dos documentos que ela mesma apresentou (o que é algo inédito) porém, é certo que a fiscalização considerou-os verdadeiros, vez que corroboram com o quanto descrito na escrituração fiscal apresentada. É dizer, caso a **Recorrente** de fato entendesse que por vontade livre e consciente apresentou à fiscalização com o intuito de criar obrigação de compensar documentos que não correspondem a realidade (!!!) deveria ter apresentado durante o processo administrativo outros documentos.

2.1.2.3. Com isto se quer dizer que, não obstante de a fixação de prazo exíguo para apresentação de documentos comprobatórios poder culminar com cerceamento do direito de defesa, por violação do direito ao contraditório, no caso não ocorreu porquanto a) o prazo concedido foi suficiente à apresentação dos documentos que (diga-se) a **Recorrente** deveria ter em mãos e b) a **Recorrente** apresentou todos os documentos à fiscalização.

2.1.3. Ainda no tema das nulidades, a fiscalização intimou a **Recorrente** a apresentar documentos relativos aos fretes contratados. Contudo, a **Recorrente** apresentou apenas planilha (não coligida aos autos) indicando os fretes não passíveis de créditos. Então, “a presente auditoria analisou os documentos físicos por amostragem e verificou que, as despesas de fretes que foram consideradas créditos de PIS/COFINS foram despesas relativas à distribuição dos produtos vendidos a diversos clientes. As glosas, no entanto, foram relativas a outras operações, conforme detalhado no na Planilha do Anexo II – Detalhamento das Glosas efetuadas”.

2.1.3.2. Na planilha citada pela fiscalização constam as seguintes informações: Data da Emissão da Nota, Número da Nota, Razão Social do Emitente, CNPJ, UF, CFOP, Descrição do Insumo, Classificação Fiscal e Base de Cálculo, ou seja, não há uma coluna dedicada ao motivo da glosa:

CATUPIRY - ANEXO II - DETALHAMENTO DAS GLOSAS EFETUADAS - FICHA 06/16A - LINHA 07 FRETES E ARMAZENAGEM - 03/2008

Pg. 1 de 2

Data de Emissão	Nota Fiscal	Razão Social	CNPJ	UF	CFOP	Descrição do Insumo / Mercadoria	Classificação Fiscal	Base de Cálculo
15/01/08	012428	TRANSMASSA LOGISTICA LTDA	05555431000138	SP	2353	FRETE COM IMPOSTO COMERCIO	00000000	898,54
29/01/08	012668	TRANSMASSA LOGISTICA LTDA	05555431000138	SP	2353	FRETE SEM IMPOSTO COMERCIO	00000000	692,60
20/12/07	293649	TRANSPORTADORA TRANS-REAL RIO P	59365502000240	SP	1352	FRETE COM IMPOSTO INDUSTRIA	00000000	205,78
20/12/07	293684	TRANSPORTADORA TRANS-REAL RIO P	59365502000240	SP	1352	FRETE COM IMPOSTO INDUSTRIA	00000000	113,13
06/12/07	086562	TRANSPORTE CARGOS E ENCOMENDA	65293383001584	RJ	2352	FRETE COM IMPOSTO INDUSTRIA	00000000	51,18
28/12/07	194623	TRANSPORTADORA TRANS REAL RIO P	59365502000169	SP	1352	FRETE COM IMPOSTO INDUSTRIA	00000000	860,47

2.1.3.3. Do que tratamos? Glosa de frete de compra? De frete de vendas? De insumos no curso do processo produtivo? De remessa entre estabelecimentos? De produto não tributado? Não se olvida que o CFOP poderia auxiliar, fosse ele do produto que acompanhou a mercadoria e não de Aquisição de Serviços de Transporte por Estabelecimento Industrial (CFOP 2352, 1352).

2.1.3.4. É possível imaginar que a fiscalização tenha limitado a concessão de crédito aos fretes de venda por entender que assim quis o legislador. Todavia, não cabe ao contribuinte ou a esta Turma imaginar cenários em que os créditos são ou não válidos, antes a fiscalização deve deixar absolutamente claros não apenas os motivos de fato, não apenas a fundamentação jurídica, mas a subsunção integral entre o fato e a norma – afinal, “*quem poderá defender-se da calúnia, quando esta se arma com o escudo mais sólido da tirania: o sigilo?*”, na feliz constatação de Beccaria.

2.1.3.5. Insista-se, o conhecimento dos motivos da decisão é o primeiro passo do exercício do direito de defesa; sem que os fundamentos que levaram ao indeferimento do pedido sejam externados de forma clara o contribuinte fica impedido de apresentar as razões pelas quais concorda, ou discorda destes fundamentos, resta obstado o direito ao contraditório (de outro modo). Impedido o contraditório, prejudicada a ampla defesa, eivando de nulidade o despacho decisório.

2.2. Superada a nulidade em Sessão de Julgamento pela Turma, é dever prosseguir o julgamento e declarar **PRECLUSA** a matéria sobre homologação tácita quer do pedido de ressarcimento, quer das compensações, porquanto não repetida em sede de recurso a esta Casa, de todo modo, como bem destaca a DRJ, não há homologação tácita de pedido de ressarcimento e a primeira declaração de compensação foi protocolada em 09 de junho de 2008, sendo que a ciência do despacho decisório ocorreu em 04 de junho de 2013 – antes do quinquênio legal, portanto.

2.2.1. No ensejo, também preclusos o pedido de diligência (que, a princípio seria para a produção de prova a cargo da **Recorrente**) e as matérias de ordem constitucional (que, de todo modo, não poderiam ser encaradas por este Conselho), eis que também não repetidas em sede de recurso a esta Casa.

2.3. A **Recorrente** levanta-se contra a glosa sobre os **FRETES** por si adquiridos, vez que estes são **DE VENDA** (em que há permissão legal expressa de creditamento), **DE TRANSPORTE DE INSUMOS** (neste caso, essencial ao processo produtivo) e **DE PRODUTOS ENTRE SEUS ESTABELECIMENTOS** (por entender inerente a sua atividade). Em contraponto, a DRJ destaca a insuficiência probatória, pois, “*os argumentos de defesa [vieram] desacompanhados de documentação suporte, tais como livros contábeis e respectivos conhecimentos de transporte e notas fiscais de entrada, que sustentem os lançamentos registrados na contabilidade*”.

2.3.1. No curso do procedimento fiscal, foi solicitado à **Recorrente** a apresentação de memória de cálculo detalhando os créditos de PIS/COFINS, Arquivo das Notas Fiscais, várias declarações nos termos do ADE COFIS 15/2001 (incluindo, registros contábeis, tabela de plano de contas, tabela de natureza da operação), além de planilha indicando nome dos prestadores de serviço de frete, números das notas fiscais e conhecimentos de transporte, valor total da nota e descrição dos serviços prestados. Nos termos do despacho decisório a **Recorrente** apresentou todos os documentos solicitados, salvo a planilha.

2. Em 20 de dezembro de 2012, lavrei o Termo de Início do Procedimento e Intimação Fiscal. Naquela ocasião a empresa interessada foi intimada a apresentar diversos documentos.
3. A empresa interessada nos apresentou uma Planilha Descritiva (Memorial de Cálculo) com o detalhamento dos valores informados no DACON e a relação dos produtos vendidos pela empresa.
4. Nesta mesma data, Reintimamos a empresa a nos apresentar os documentos faltantes da primeira Intimação.
5. Em atenção a esta Reintimação, a empresa nos apresentou, dentre outros:
 - Memorial de cálculo elaborado pelo contribuinte, detalhando os créditos declarados no DACON;
 - Arquivos digitais das Notas Fiscais;
 - O Contrato Social Consolidado da empresa;
 - As declarações solicitadas nos Termos de intimação;
 - Cópias das Notas Fiscais, conforme amostragem definida.

2.3.2. Desta forma, a prova dos autos não corrobora com a afirmação do Acórdão recorrido no sentido de “*os argumentos de defesa [vieram] desacompanhados de documentação suporte*”. Aliás, pelo contrário; a DERAT-SP superou a não apresentação das planilhas e fundamentou sua glosa nas notas fiscais (ainda que por amostragem) apresentadas pelo contribuinte:

Processo: 10880.900007/2013-41

(Continuação)

53. O interessado não apresentou a documentação solicitada. Apresentou, no entanto, a Planilha que anexamos ao presente processo. A Planilha destacou os fretes que não são passíveis de crédito de PIS/COFINS.

54. A presente auditoria analisou os documentos físicos por amostragem e verificou que, as despesas de fretes que foram consideradas créditos de PIS/COFINS foram despesas relativas à distribuição dos produtos vendidos a diversos clientes. As glosas, no entanto, foram relativas a outras operações, conforme detalhado na Planilha do Anexo II – Detalhamento das Glosas efetuadas. (Folhas N.º 315 a 320 do Processo N.º 10880.900007/2013-41)

2.3.3. O excerto acima revela que a fiscalização de origem aparentemente segregou os fretes de venda de outros fretes, deferindo o direito ao crédito na aquisição dos primeiros e indeferindo nos demais casos. Quer parecer (visto que não resta claro o motivo do indeferimento) que apoiou-se a fiscalização em uma interpretação restritiva do quanto descrito no artigo 3º inciso IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03, *i.e.*, ao elencar o frete de venda como passível de creditamento das contribuições, o legislador, por via reflexa, proscreeu todas as demais hipóteses de crédito na aquisição de fretes.

2.3.4. Todavia, o espelho da fiscalização com o tempo mostrou-se algo côncavo – ampliando a incidência sobre âmbitos que o legislador não previu -, vez que como amplamente discutido por esta Casa e por esta Turma, ao lado da concessão de créditos ao frete de venda, é

possível a concessão de créditos das contribuições ao frete se este for essencial ou relevante ao processo produtivo do contribuinte, se este frete revela natureza de insumo.

2.3.5. *In casu*, a **Recorrente** pleiteia créditos de a) venda, b) de insumos e c) de transferência entre estabelecimentos. O crédito de venda já foi concedido pela fiscalização de solo. O crédito vinculado a aquisição de insumos e de transferência de insumos no curso do processo produtivo é, respectivamente, relevante (sem ele o processo produtivo não teria início) e essencial (sem ele não teria final) ao processo produtivo da **Recorrente**, portanto insumos cujo as aquisições são passíveis de creditamento. Por fim, o frete de transferência de produto acabado – e não de venda, pois já concedido em outra rubrica – não é de venda e, tampouco (sem maiores explicações da **Recorrente**) essencial ou relevante ao processo produtivo, haja vista ocorrer após este (processo).

2.4. A fiscalização dividiu os créditos da **Recorrente** em dois grupos: 1) vinculados a receitas tributadas das contribuições e 2) vinculados a receitas não tributadas das contribuições. Nesta divisão, a fiscalização glosou integralmente os créditos vinculados a receitas não tributadas das contribuições, pois, em seu entender (não impugnado pela **Recorrente**) os créditos descritos no artigo 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 somente podem ser deduzidos da escrita fiscal, não são passíveis de restituição ou compensação com outros tributos.

2.4.1. Dentro dos créditos do segundo grupo (vinculados a receitas não tributadas) a fiscalização criou uma nova subdivisão entre **CRÉDITOS** passíveis de ressarcimento/compensação e aqueles que não são, quer porque estão **SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO** das contribuições, quer porque estão sujeitos à disciplina da Lei 10.925/04 (**CRÉDITO PRESUMIDO** do agronegócio). A partir desta divisão, a fiscalização trouxe aos autos a planilha do Anexo 2 em que destaca Data da Emissão da Nota, Número da Nota, Razão Social do Emitente, CNPJ, UF, CFOP, Descrição do Insumo, Classificação Fiscal, Base de Cálculo e motivo da glosa, com a seguinte legenda:

Período	Data de Emissão	Nota Fiscal	Razão Social	CNPJ	UF	CFOP	Descrição do Insumo / Mercadoria	Classificação Fiscal	Base de Cálculo	Motivo da Glosa
2008 - Março	11/03/08	018972	ICL BRASIL LTDA	03353785000174	SP	1101	SAL FUNDENTE (JOHA T)	25010019	3.425,00	Z
2008 - Março	11/03/08	018972	ICL BRASIL LTDA	03353785000174	SP	1101	SAL FUNDENTE (JOHA T)	25010019	3.565,00	Z
2008 - Março	25/03/08	028398	ANTONIO RODRIGUES	01903530822	SP	1101	LENHA DE EUCALIPTO	44011000	2.784,00	P
2008 - Março	25/03/08	048288	VITO LEONARDO FRUGIS LTDA	61365151000138	SP	1101	CAIXA DE PAP.20 COPOS (PLAST)C	48192000	29.250,00	PP
2008 - Março	21/03/08	309526	INGREDION BRASIL ING. IND	01730520000201	SP	1101	FRUTOOLIGOSSACARIDEO(NUTRAFLOR)	17029000	36.040,00	NPP
2008 - Março	21/03/08	309527	INGREDION BRASIL ING. IND	01730520000201	SP	1101	MALTO DEXTRINA	29400019	3.675,00	NPP
2008 - Março	26/03/08	011647	MASSUCATO INDUSTRIA E COMERCIO	54423017000261	SP	1101	TAMPA PLASTICA REQ. AZUL	39235000	14.368,58	PP
2008 - Março	26/03/08	011647	MASSUCATO INDUSTRIA E COMERCIO	54423017000261	SP	1101	TAMPA PLASTICA REQ. AZUL	39235000	7.378,46	PP
2008 - Março	28/03/08	028408	JOAQUIM LEMES DA SILVA CO		SP	1101	LENHA DE EUCALIPTO	44011000	4.000,00	P
2008 - Março	31/03/08	028413	GERSINO NETO DA SILVA	73633747834	SP	1101	LENHA DE EUCALIPTO	44011000	575,00	P
2008 - Março	16/03/08	006015	CONCENTRADO IND DE PRODUÇÃO	04208296000191	PR	2101	CREME INDUSTRIALIZADO (MAT.GO)	04029100	49.691,20	P
2008 - Março	27/03/08	006046	CONCENTRADO IND DE PRODUÇÃO	04208296000191	PR	2101	CREME INDUSTRIALIZADO (MAT.GO)	04029100	49.912,17	P
2008 - Março	03/03/08	031617	OFICINA DAS DELICIAS PRODUÇÃO	67212522000128	SP	1101	MASSA P/ CONCHILHONE	19022000	223,40	Z
2008 - Março	17/03/08	002553	ART SABOR INDUSTRIA E COMERCIO	04587505000155	SP	1101	MASSA P/LASANHA	19022000	170,00	Z
S = P: CREDITO SUJEITO A CREDITO PRESUMIDO										
S = Z: COMPRA REALIZADA COM ALIQUOTA ZERO										
S = X: CREDITO DESCONSIDERADO										
S = NPP: CREDITO VINCULADO A RECEITA TRIBUTADA										
S = PP: CREDITO VINCULADO A RECEITA TRIBUTADA A ALIQUOTA ZERO										

2.4.2. A seu turno, a **Recorrente** destaca erros na planilha (e conseqüentemente, nos fundamentos) da fiscalização, citando exemplos de fornecedores que são agroindustriais (e

por isto, o crédito a conceder não é o presumido) bem como de produtos que não são tributados à alíquota zero (e por isto, ultrapassam o obstáculo descrito no artigo 3º § 2º inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03); e para ambos os casos teve seu crédito reconhecido, se bem que no primeiro foi negado por inexistência de vínculo com processo produtivo de saída não tributada.

2.4.3. Apesar do deferimento dos *exemplos* citados em Manifestação de Inconformidade pela DRJ, a **Recorrente** repete exatamente os mesmos argumentos em sede de voluntário, não traz aos autos qualquer outro caso de equívoco na consolidação da planilha. Não obstante alguns *saltos* (do despacho para a planilha do Anexo II, da planilha do Anexo II, para a planilha relatório de insumos), os motivos da glosa são minimamente inteligíveis e, em sendo, caberia a **Recorrente** enfrenta-los um a um – por sinal, é isto que se considera impugnação específica. Como fez apenas para os itens já reconhecidos pela fiscalização, de rigor a manutenção da glosa para as demais aquisições.

2.5. A fiscalização narra a impossibilidade de compensação ou ressarcimento de **CRÉDITOS DE REVENDA** de produtos, uma vez que as aquisições não estão vinculadas com receitas tributadas das contribuições. No entanto, o despacho decisório narra que a **Recorrente** deduziu os créditos de revenda na escrita fiscal e, por isto, não há impacto no pedido de ressarcimento.

2.5.1. A **Recorrente** trata de modo algo sucinto o tema dos créditos decorrentes de revenda de bens, dentro do tópico destinado aos insumos (tratados no item anterior) – como constata a DRJ. Já em Voluntário, a **Recorrente** abre tópico específico para tratar dos créditos decorrentes de revenda em que destaca que “*o E. STF consignou entendimento em sede de repercussão geral segundo o qual é plenamente possível tomar créditos de IPI na aquisição direta de insumos com alíquota zero*”.

2.5.2. A bem da verdade, não há lide sobre o tema, a fiscalização de piso apenas descreve seu entendimento jurídico sobre o tema, para, ao final, notar que a **Recorrente** seguiu-o (ou seja, apenas deduziu na escrita fiscal os créditos de revenda de bens). Não fosse isto, o tema se encontraria precluso desde a Manifestação de Inconformidade por falta de impugnação específica. E não fosse isto, também seria o caso de não conhecimento neste momento, agora por quebra da dialeticidade, vez que o fundamento da glosa seria (se existisse) vinculação a receita tributada enquanto a defesa é de possibilidade de crédito vinculado a receita não tributada.

2.6. Por fim, a **Recorrente** destaca a **IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS** porquanto estes 1) não foram objeto do pedido de ressarcimento e 2) não há no despacho decisório qualquer fundamento para a glosa.

2.6.1. No curso do procedimento fiscal, a **Recorrente** apresentou Memória de Cálculo com créditos presumidos pela aquisição de leite integral. A fiscalização, então, comparou os valores descritos na Memória de Cálculo com os informados em DICON, notando (e glosando) os valores a maior na declaração fiscal. Em assim sendo, o fundamento da glosa é a memória de cálculo apresentada pela **Recorrente**.

2.6.2. É claro que, com o reenquadramento dos créditos básicos em presumidos o valor dos últimos tenderia a aumentar. Contudo, a fiscalização *optou* por não majorar proporcionalmente a base de cálculo dos créditos presumidos pois “os valores validados dos créditos presumidos pela aquisição do leite integral, foram suficientes para amortizar os valores devidos do PIS/COFINS nos mesmos períodos” assim não alteraram “os valores dos Pedidos de Ressarcimento em análise”. Portanto, ainda que se tenha alguma reserva quanto a opções pessoais da fiscalização, em não demonstrado impacto do montante a ressarcir/compensar não há o que reparar no despacho da fiscalização.

2.6.3. Acerca da possibilidade de alterar a escrita fiscal, independentemente de pedido do contribuinte, a Súmula CARF 159 dispõe que:

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

3. Ante o exposto, admito, porquanto tempestivo e conheço em parte do Recurso Voluntário, para, na parte conhecida dar parcial provimento afastando a glosa sobre os fretes de aquisição de insumos e no curso do processo produtivo.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos – Redator Designado

Em que pese toda a deferência que presto às considerações do Ilustre Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, ousou divergir de seu posicionamento quanto à ocorrência de nulidade por cerceamento ao direito de defesa e quanto à possibilidade de apuração de créditos do Pis e da Cofins calculados em relação aos fretes incorridos nas transferências de produtos acabados, principalmente no caso dos autos, em que as mercadorias vendidas - os laticínios - possuem reduzido prazo de validade e são mais suscetíveis a agentes externos, sendo, no mínimo, essencial que estejam geograficamente próximas dos adquirentes.

Do cerceamento ao direito de defesa

No caso da nulidade, entendeu o ilustre relator que teria ocorrido cerceamento ao direito de defesa, uma vez que a planilha elaborada pela Fiscalização contendo as operações de frete glosadas não teria a discriminação da natureza de cada operação, inviabilizando inequivocamente o exercício de resistência por parte do sujeito passivo.

A minha divergência recai exatamente sobre esse ponto.

É que o auditor fiscal expressamente deixa claro no despacho decisório, em seu item DESPESAS DE ARMAZENAMENTOS E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDAS, que adotou uma visão restritíssima acerca da definição de insumos e reconheceu tão-somente os créditos advindos das despesas de frete nas operações de venda, glosando todas as demais operações de frete, que foram dispostas na planilha ANEXO II – DETALHAMENTO DAS GLOSAS EFETUADAS – FICHA 06/16ª – LINHA 07 FRETES E ARMAZENAGEM - 03/2008 utilizando-se do mesmo leiaute disponibilizado pela ora Recorrente à Fiscalização.

A falta de discriminação não advém de desídia na construção da decisão por parte do auditor fiscal e sim do seu entendimento de que aquelas operações não se encaixam no seu fechado conceito de frete na operação de venda, não tendo relevância, por esse prisma, a identificação da natureza de cada operação glosada- já que todas as demais indiscutivelmente não são frete na venda.

Nesse sentido, tendo a Recorrente entendimento diverso, não só é perfeitamente possível opor-se a essa conclusão como caber-lhe-ia identificar a natureza de cada operação glosada – já que a referida relação de glosas foi extraída e produzida a partir das planilhas fornecidas pelo próprio sujeito passivo - e oferecer a sua defesa com o uso dos argumentos de fato e de direito que entendessem pertinentes para cada tipo de frete, pelo que não entendo como configurado prejuízo à sua defesa.

Dos fretes incorridos nas transferências de produtos acabados

Com a nova definição de insumo estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, ficou ainda mais claro, no meu entendimento, que o frete – desde que, à luz do processo produtivo no qual esteja inserido, atenda aos parâmetros da essencialidade ou da relevância – não se afigura tão somente como um mero componente acessório do custo de aquisição de um bem adquirido, assumindo, assim, posição autônoma para que, na condição de serviço utilizado como insumo, possa por si só gerar direito a crédito.

Referido entendimento decorre de duas premissas.

A primeira se exterioriza na ideia de que, para fins de tomada de créditos, a delimitação do processo produtivo deve ser concebida sob um prisma mais amplo, que contemple todos aqueles subprocessos afetos ao núcleo do propósito econômico da empresa e não sob a restrita ótica de uma “linha de montagem”, em que se pode objetivamente definir o seu começo e o seu fim. Até porque esse enfoque é incapaz de acomodar a complexidade das diferentes atividades econômicas atualmente desenvolvidas e - principalmente – não se mostra perfeitamente conciliável com os próprios critérios da essencialidade e relevância, que se utilizam do “teste da subtração” para definição do que é insumo.

O outro pressuposto é sobremaneira mais simples e decorre do inexorável fato de que o frete é, para todos os efeitos, um serviço como outro qualquer, comportando direito ao crédito sempre que se mostrar essencial ou relevante no contexto das atividades econômicas desenvolvidas pela empresa, não se mostrando acertado, assim, considerá-lo como serviço sui generis, recebendo distinto tratamento em relação aos demais serviços adquiridos.

É claro que o novo “status” do frete não lhe retira da categoria de componente do custo de aquisição de um bem adquirido – mesmo porque tal condição decorre em verdade da ciência contábil - de modo que, no caso das pessoas jurídicas que produzem ou industrializam bens destinados a venda ou que prestam serviços, o frete poderá ensejar direito a crédito autonomamente (desde que essencial ou relevante) ou como componente do custo de aquisição.

Feitas essas breves considerações, detenho-me ao ponto de divergência: o frete incorrido na transferência de produtos acabados.

De acordo com as considerações do voto-vista da Min. Regina Helena Costa, no REsp nº 1.221.170/PR, no plano dogmático, havia três linhas de entendimento identificáveis no que concerne ao alcance do termo insumo: i) a orientação restrita, que adotava como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto; ii) a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo (“teste de subtração”), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência; e, por fim, (iii) a orientação ampliada, cujas bases se aproveitam do amplíssimo conceito de insumo da legislação do IRPJ.

Como consabido, prevaleceu no Superior Tribunal de Justiça a linha intermediária, que, se por um lado não tem alcance tão amplo como aquele que se exterioriza pela legislação do IRPJ, tampouco é limitada aos critérios físicos estabelecidos pela legislação do IPI, acarretando, a meu ver, não só a necessidade de uma nova leitura acerca do conceito de insumo como também de um novo entendimento a respeito do alcance do termo “produção”, para fins de tomada de crédito das contribuições.

É que não parece razoável admitir que o STJ tenha abandonado a orientação restrita a respeito do conceito de insumo, aproveitada da legislação do IPI - que, a princípio, identificava como tal apenas os insumos diretos, as matérias-primas e os produtos intermediários – e, ainda assim, tenha continuado a acolher a ideia de que o termo “produção” continue intrinsecamente ligado àquela legislação. Nessa hipotética situação, não restariam compreendidas no conceito de insumo aquelas atividades que, a despeito de serem manifestamente essenciais ou relevantes e, assim, afetas à atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica, ocorrem fora dos rígidos limites do processo produtivo em sentido estrito, isto é, daquele demarcado de acordo com os parâmetros estabelecidos na legislação do IPI.

Nesse contexto, penso que a leitura mais adequada para a questão passa pela possibilidade de tomada de créditos em relação a todos os bens e serviços que sejam essenciais ou relevantes - conforme definiu o STJ - e, ao mesmo tempo, incluam-se naquele eixo central de atividades que, em conjunto, revelem o próprio propósito econômico da pessoa jurídica, ainda que tais atividades ocorram antes ou depois do rigoroso processo produtivo delineado pela legislação do IPI.

É evidente que isso não significa admitir créditos sobre todo e qualquer dispêndio, ainda que, sob a ótica da própria pessoa jurídica, se mostrem essenciais ou relevantes. Conquanto a expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, a verdade é que todas as discussões e conclusões lapidadas pelo STJ circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

Dessa forma, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades acessórias ao seu propósito econômico, diversas da produção de bens e da prestação de serviços, não representam aquisição de insumos, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico etc. da pessoa jurídica - até porque do contrário estarse-ia a adotar o conceito da legislação do IRPJ, que, como vimos, fora igualmente rejeitado pelo STJ.

Por outro lado, também não me parece correto assumir que o frete incorrido para transportar as mercadorias a serem vendidas pela empresa, ainda que já acabadas, para localizações mais próximas de seus clientes se revele como uma despesa operacional qualquer ou, ainda, que o fato de o processo produtivo em sentido estrito já ter se encerrado seja um obstáculo para que referido dispêndio se encontre inserido no “eixo de produção” da pessoa jurídica, a ponto de afastar a possibilidade de apuração de créditos. Tal conclusão se mostra ainda mais patente no caso desses autos, pois que, em função do exíguo prazo de validade e da maior suscetibilidade a agentes externos dos produtos vendidos – laticínios –, o transporte da mercadoria se revela um fator que pode reduzir sobremaneira a sua qualidade, o que, a meu ver, satisfaz o critério da essencialidade.

Por todo o acima exposto, não acolho a nulidade suscitada e dou provimento ao recurso voluntário para admitir o crédito calculado sobre o frete incorrido nas transferências de produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos