



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.941558/2012-84</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-015.901 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTES</b>	FAZENDA NACIONAL MFB MARFRIG FRIGORIFICOS BRASIL S.A

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os dispêndios com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ, não podem ser considerados como fretes do inciso IX do art. 3º e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

NORMAS PROCESSUAIS. JULGAMENTO PELO COLEGIADO A QUO DE MATÉRIA NÃO SUSCITADA PELO SUJEITO PASSIVO, EM NENHUMA DE SUAS PEÇAS DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE.

O julgamento da causa é limitado pelo pedido, devendo haver perfeita correspondência entre o postulado pela parte e a decisão, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, conforme teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria não deduzida expressamente no recurso inaugural, o que, por consequência, redundará na preclusão do direito de fazê-lo em outra oportunidade.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

O dissídio jurisprudencial apto a ensejar a abertura da via recursal extrema consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos

iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses análogas na configuração dos fatos embaçadores da questão jurídica. A dessemelhança nas circunstâncias fáticas sobre as quais se debruçam os acórdãos paragonados impede o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não restam demonstrados os alegados dissídios jurisprudenciais, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas (Acórdão nº 9303-014.264).

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial oposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, em dar-lhe provimento, para restabelecer a glosa sobre o direito ao crédito presumido sobre as aquisições de “lenha e bagaço”, por não ter sido expressamente tratado na manifestação de inconformidade pelo Contribuinte, e por restabelecer a glosa sobre as despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, por ausência de previsão legal. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario acompanhou a relatora pelas conclusões, no que se refere a frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Sala de Sessões, em 10 de setembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pela contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-010.904**, de 26 de agosto de 2021 (fls. 2579/2612), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

PROVA DOCUMENTAL. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRODUÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.

Nos termos do art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 (c/c art. 74, § 11 da Lei nº 9.430/96), que regula o processo administrativo fiscal, a prova documental será apresentada na impugnação ou manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o recorrente fazê-lo em outra oportunidade processual, ressalvadas as hipóteses de demonstração impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ÔNUS PROBATÓRIO. CONTRIBUINTE.

A teor do art. 373, I, do Código de Processo Civil vigente (reprodução do art. 333, I do CPC/73), utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, é do autor do feito a prova dos fatos constitutivos do direito alegado, como sói ocorrer nas hipóteses de processos administrativos que albergam pedido de restituição de valores pagos indevidamente ou ressarcimento de direitos creditórios, onde o ônus probatório do cumprimento dos requisitos é do contribuinte, titular do direito reivindicado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado

pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade, Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. SUSPENSÃO DA COBRANÇA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Consoante art. 32 da Lei nº 12.058/09, as saídas de produtos classificados nas posições NCM que menciona, quando efetuada a aquisição por pessoa jurídica que industrialize produtos das posições 01.02, 02.01 e 02.02, ocorrem com suspensão do pagamento das contribuições não cumulativas, sendo vedada a apropriação de créditos nessas hipóteses, a teor do art. 34, § 1º do mesmo diploma, pouco importando que os estabelecimentos adquirentes operem exclusivamente com a revenda, uma vez que o dispositivo se refere à pessoa jurídica e não ao estabelecimento.

INSUMOS. COMBUSTÍVEIS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.925/2004, ART. 8º. POSSIBILIDADE.

As aquisições de lenha/bagaço para emprego como combustíveis, na condição de insumo, quando efetuadas de pessoas físicas garantem o direito ao crédito presumido, como previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

CRÉDITO PRESUMIDO. DA AGROINDÚSTRIA. APURAÇÃO. AQUISIÇÕES DE BOVINOS PARA ABATE. EXPORTAÇÃO. VINCULAÇÃO NECESSÁRIA.

Pela leitura dos arts. 33 e 37 da Lei nº 12.058/09, as aquisições de bovinos para o abate e produção de carne e derivados somente garantem crédito presumido da agroindústria quando vinculadas à produção de mercadorias destinadas à exportação, não havendo como reconhecer o creditamento para as operações atreladas ao mercado interno.

DEVOLUÇÕES DE VENDAS REALIZADAS COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO. DIREITO A CRÉDITO. DESCABIMENTO.

As devoluções de vendas realizadas com suspensão das contribuições não cumulativas, por imperativo de ordem lógico-jurídica, não possibilitam a apropriação de créditos.

FRETES. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os fretes referentes às aquisições de insumos, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país, compõem o custo de aquisição dos insumos aplicados na produção, nessa condição, garantem o creditamento na apuração das contribuições não cumulativas.

FRETES. TRANSFERÊNCIAS DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os fretes relativos às transferências de insumos, entre as unidades fabris da pessoa jurídica, caracterizam-se como serviços aplicados na produção de bens destinados à venda, com direito de crédito no art. 3º, II da Lei nº 10.833/03.

FRETES. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS. DIREITO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica ou centros de distribuição, compõem o custo da operação de venda, garantindo o creditamento.

PEÇAS DE REPOSIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DA PRODUÇÃO. GLOSA COMO INSUMOS. QUOTA DE DEPRECIAÇÃO. DIREITO. REALOCAÇÃO.

Uma vez que a autoridade fiscal tenha promovido a reclassificação de peças de reposição averbadas como insumos aplicados à produção, por se enquadrarem, pelas suas características, como bens passíveis de registro no ativo imobilizado, deve realocar ditos valores para a rubrica máquinas e equipamentos aplicados na produção, com crédito pelas respectivas quotas de depreciação, nos termos do art. 3º, VI, § 1º, III da Lei nº 10.833/03.

RESSARCIMENTO. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas. Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. APURAÇÃO. PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL.

Prevê o art. 8º, § 3º, I da Lei nº 10.925/04 que os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4 da NCM garantem crédito presumido no percentual de 60% (sessenta por cento) sobre as aquisições de insumos, sinalizando o parágrafo dez do mesmo dispositivo, incluído pelo art. 33 da Lei nº 12.865/13, que a expressão “produtos de origem animal” refere-se às mercadorias produzidas pela pessoa jurídica beneficiária e não aos insumos por ela adquiridos.

Consta do acórdão da decisão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para: I) reconhecer o direito à inclusão das aquisições com o CFOP 1.125 na apuração dos créditos, como serviços (insumos)

aplicados à produção, acaso ainda não consideradas; II) admitir o cálculo do crédito presumido das aquisições de ovinos pelo percentual de 60% (sessenta por cento); III) reverter a glosa referente às peças de reposição dos equipamentos utilizados na produção; IV) admitir o creditamento relativo aos fretes sobre aquisições de insumos e sobre transferências de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos fabris da pessoa jurídica; V) para reconhecer o direito à tomada de crédito, como quota de depreciação, pelas aquisições de peças de reposição de máquinas e equipamentos empregados no processo produtivo; VI) admitir o crédito presumido sobre lenha e bagaço utilizado como combustível; VII) admitir a aplicação da Taxa SELIC ao crédito reconhecido, a partir do 361º dia da apresentação do pedido de ressarcimento.

### **Breve síntese do processo**

O processo trata de Pedido de Ressarcimento de créditos de Contribuição para a PIS não-cumulativo, vinculados à receita obtidas no externo, referente ao 1º trimestre de 2011.

Conforme Informação Fiscal elaborada pela DERAT/SP, de fls.2032/2069, o direito creditório pleiteado foi parcialmente deferido, em virtude da exclusão na base de cálculo em relação à alguns insumos pleiteados pela contribuinte, que foram objeto de Manifestação de Inconformidade, quais sejam: 1) Serviços utilizados como insumos; 2) Bens utilizados como insumos; 3) Créditos presumidos da agroindústria; 4) Bens para revenda; 5) Aluguel de máquinas e equipamentos; 6) Aluguel de imóveis; 7) Arrendamento mercantil; 8) Devoluções de vendas; 9) Despesas de armazenagem e frete na operação de venda: a) *Frete de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos*; b) *Frete de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos*; c) *Fretes nas aquisições/compras de mercadorias*; 10) Crédito com base no valor de depreciação dos bens do ativo.

Após a Manifestação de Inconformidade proposta pela contribuinte (fls.2073/2236), acompanhada de documentos (2107/2265), a lide foi decidida pela 2ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS - Acórdão 10-61.287 (fls.2279/2301) que por unanimidade de votos, julgou pela sua improcedência, não reconhecendo o direito creditório trazido a litígio.

Diante de tal situação, a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário (fls.2432/2578), sustentando, em sede de preliminar sob o título **“Da verdade Material no Processo Administrativo Fiscal Federal –da possibilidade de juntada de documentos a qualquer tempo”**, requer posterior juntada dos documentos que comprovam que os procedimentos realizados estão amplamente corretos, devendo ser reconhecido em sua integralidade os créditos pleiteados.

No mérito, com base na decisão do STJ (REsp 1.221.170), defende a legitimidade dos créditos: (i) serviços utilizados como insumos; (ii) bens utilizados como insumos; (iii) crédito presumido da agroindústria; (iv) crédito presumido de bois para abate (NCM 01.02); (v) bens para revenda; (vi) aluguel de máquinas e equipamentos; (vii) aluguel de imóveis; (viii) arrendamento mercantil; (ix) devolução de vendas; (x) despesas de armazenagem e frete (fretes entre

estabelecimentos de produtos acabados entre estabelecimentos, matérias-primas ou produtos em elaboração); (xi) crédito pela depreciação dos bens do ativo imobilizado.

Ao final, requer: Face ao exposto, requer seja recebido e processado o presente Recurso Voluntário, acatando-se os argumentos consignados e, conseqüentemente, DANDO PROVIMENTO para: (i) suspender a exigibilidade do crédito tributário, consoante disposição do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional; (ii) reformar o v. acórdão recorrido, a fim de que seja reconhecido o direito creditório postulado e, efetuando-se, por conseguinte o ressarcimento dos créditos remanescentes em da empresa, ora Recorrente.

Os autos, então, vieram para julgamento do Recurso Voluntário, sendo submetidos à apreciação da Turma julgadora, que decidiu pelo parcial provimento do recurso, para: I) reconhecer o direito à inclusão das aquisições com o CFOP 1.125 na apuração dos créditos, como serviços (insumos) aplicados à produção, acaso ainda não consideradas; II) admitir o cálculo do crédito presumido das aquisições de ovinos pelo percentual de 60% (sessenta por cento); III) reverter a glosa referente às peças de reposição dos equipamentos utilizados na produção; IV) admitir o creditamento relativo aos fretes sobre aquisições de insumos e sobre transferências de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos fabris da pessoa jurídica; V) para reconhecer o direito à tomada de crédito, como quota de depreciação, pelas aquisições de peças de reposição de máquinas e equipamentos empregados no processo produtivo; VI) admitir o crédito presumido sobre lenha e bagaço utilizado como combustível. VII) admitir a aplicação da Taxa SELIC ao crédito reconhecido, a partir do 361º dia da apresentação do pedido de ressarcimento.

#### ***Recurso Especial da Fazenda Nacional***

Cientificada da decisão, insurgiu-se a Fazenda Nacional contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de divergência (fls.2614/2680), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado, quanto as seguintes matérias:

1. **preclusão, referente ao crédito nas aquisições de lenha e bagaço**, indicando como paradigma o **Acórdão nº 3401-004.400**;
2. direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com **fretes em operações de transferência de produtos acabados** entre estabelecimentos da firma. Indicando como paradigma o **Acórdão nº 9303-011.548**.

Cotejados os fatos, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 2695/2704).

Devidamente cientificada do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial proposto pela Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls.2933/2956), manifestando em sede de preliminar, pelo não conhecimento do recurso, em face da ausência de demonstração da similitude fática com o presente caso. No mérito, pugna para que seja negado

provimento ao recurso. Quanto ao primeiro apontamento, afirma que trouxe ao debate a questão referente ao creditamento na aquisição de lenha e bagaço desde sua Manifestação de Inconformidade, nesse sentido citou um trecho da decisão da DRJ. Quanto ao segundo ponto levantado pela Fazenda Nacional, defende que os fretes de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos são indispensáveis para o processo produtivo.

### **Recurso Especial do Contribuinte**

A contribuinte também se insurgiu contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de divergência (fls.2714/2930), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir as seguintes matérias:

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA	LEGISLAÇÃO INTERPRETADA DIVERGENTEMENTE
1.	Quanto ao conceito de insumo pra fim de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas	Arts. 3º das Leis 10.627/2002 e 10.833/2003
2.	Quanto ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais sobre o valor das aquisições os produtos relacionados no art. 32 da Lei nº 12.058, de 2009	§ 1º do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009; art. 2º das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais
3.	Quanto ao direito de creditamento de despesas sobre bens adquiridos para revenda	Art. 3º, I, das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais
4.	Quanto ao direito de creditamento sobre as operações de aluguel de máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica.	Art. 3º, IV, das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais
5.	Quanto ao direito de creditamento sobre as despesas com alugueis	Art. 3º, IV, das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais
6.	Quanto ao direito de creditamento decorrente de arrendamento mercantil	NÃO DEMONSTRADO
7.	Quanto à afronta ao princípio da verdade material pela falta de análise de documentos juntados por meio de SVA	NÃO DEMONSTRADO

Cotejados os fatos, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, negou seguimento ao Recurso Especial interposto pela F 3040/3059). Ressalta que em relação à divergência jurisprudencial 5, quanto ao direito de **creditamento sobre as despesas com alugueis**, por força do disposto no art. 71, §2º, inciso V, do RICARF, este despacho é definitivo, não mais cabendo a interposição de qualquer outro recurso na esfera administrativa.

### **Recurso de Agravo**

Irresignada, a contribuinte apresentou Agravo (fls.3067/3080), que foi acolhido parcialmente pelo Presidente da CSRF, dando seguimento ao Recurso Especial apenas quanto à matéria "**afronta ao princípio da verdade material**", as demais divergências suscitadas foram rejeitadas apenas por falta de semelhança entre a situação fática do recorrido e a do respectivo paradigma (fls.3142/3153).

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 3162/3170), postulando, em suma, a negativa de provimento ao Recurso Especial, tendo em vista que a juntada aos autos de documentos em sede de recurso voluntário não pode ser aceita em decorrência do disposto no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise dos Recursos Especiais interpostos.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

### ***I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:***

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial. Contudo, em relação aos demais requisitos estabelecidos no art. 118 e seguintes, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, em face dos argumentos apresentados pela contribuinte em sede de Contrarrazões, requerendo a negativa de seguimento, entendo ser necessária análise dos demais requisitos estabelecidos no citado RICARF.

Defende a contribuinte em suas contrarrazões: *“no caso em tela, são dois os tópicos do Recurso Especial ora combatido, tanto no primeiro “Da preclusão” como no segundo “Da glosa dos fretes de produtos acabados” é possível verificar que em nenhum deles foi realizada a demonstração de similitude fática e a divergência jurisprudencial de forma analítica, ou seja, não foi demonstrado o assunto dos acórdãos, os argumentos utilizados e a fundamentação da decisão”*.

Ao final conclui: *“diante de todo o exposto, verifica-se que o Recurso Fazendário não cumpre os requisitos dispostos no artigo 67, do RICARF, além de afrontar o princípio da dialeticidade, de modo que o mesmo não pode ser conhecido.”*

### **1. PRECLUSÃO:**

Em relação à primeira matéria levantada pela recorrente “preclusão”, cotejando os arestos é evidente o dissídio interpretativo em relação ao art. 16, inc. III e 17 do Decreto nº 70.235/72, uma vez que enquanto a decisão recorrida deferiu pedido que não fazia parte da lide, o acórdão paradigmático decretou a preclusão.

Em resumo, a contribuinte teve reconhecido o direito de crédito presumido em relação às aquisições de lenha e bagaço de cana, com lastro no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004,

mesmo não tendo sido deduzido expressamente na Manifestação de Inconformidade, a decisão recorrida deferiu o creditamento por ser garantido em dispositivo legal.

Nesse ponto, convém transcrever o seguinte trecho do acórdão recorrido:

46. Concernente às aquisições de lenha e bagaço, utilizados como combustível para aquecimento de caldeiras, não se discute que se trate de um insumo, tampouco esse foi o motivo arrolado pela fiscalização para promover sua glosa, mas sim por envolver aquisições de pessoas físicas, o que não é negado pelo recorrente, que invoca o seu direito no art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

Segue o trecho do relato fiscal:

(...)

47. O art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/03, textualmente citado, é categórico em dispor que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como no caso das pessoas físicas, que não se qualificam como contribuintes da exação em comento.

48. Quanto ao pedido alternativo, de reconhecimento de crédito presumido em relação a estas aquisições, com lastro no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, **apesar de não ter sido deduzido expressamente na manifestação de inconformidade** (efls. 2.060/2.064), o direito deve ser reconhecido por ser garantido por dispositivo legal. 49. Assim, a glosa deve ser revertida.

Já o **Acórdão nº 3401-004.400**, indicado como paradigma, em caso idêntico ao dos autos, de interesse da mesma contribuinte, decidiu de forma oposta.

O Acórdão indicado como paradigma está assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

PROVA DOCUMENTAL. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRODUÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.

Nos termos do art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 (c/c art. 74, § 11 da Lei nº 9.430/96), que regula o processo administrativo fiscal, a prova documental será apresentada na impugnação ou manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o recorrente fazê-lo em outra oportunidade processual, ressalvadas as hipóteses de demonstração impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ÔNUS PROBATÓRIO. CONTRIBUINTE.

A teor do art. 373,1, do Código de Processo Civil vigente (reprodução do art. 333, I do CPC/73), utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, é do autor do feito a prova dos fatos constitutivos do direito alegado, como sói ocorrer nas hipóteses de processos administrativos que albergam pedido de restituição

de valores pagos indevidamente ou ressarcimento de direitos creditórios, onde o ônus probatório do cumprimento dos requisitos é do contribuinte, titular do direito reivindicado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011 COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo "insumo", inserto no art. 3º, I, "b", das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não pode ser equiparado restritivamente aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, próprios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, tal como detalhado no PN CST 65/79, tampouco extenso como os conceitos de custo de produção e despesas operacionais da legislação do IRPJ, arts. 290 e 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), consistindo em bens e serviços, inerentes e necessários à atividade da empresa, adquiridos e empregados diretamente na área de produção, desde que sofram a incidência das contribuições não cumulativas na etapa imediatamente anterior da cadeia produtiva.

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO. AJUSTES. NECESSIDADE.

A aferição da correta apuração da base de cálculo das contribuições não cumulativas perpassa a realização de ajustes, nos créditos e débitos, consistentes em glosas, acréscimos e realocações de valores, cumprindo ao agente fiscal nesse último caso, quando determinada despesa conferir direito a crédito, mas estiver classificada na rubrica equivocada, promover a sua transferência ao grupo correto de créditos, sob pena de gerar inconsistência e distorções indevidas no cálculo.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. SUSPENSÃO DA COBRANÇA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Consoante art. 32 da Lei nº 12.058/09, as saídas de produtos classificados nas posições NCM que menciona, quando efetuada a aquisição por pessoa jurídica que industrialize produtos das posições 01.02, 02.01 e 02.02, ocorrem com suspensão do pagamento das contribuições não cumulativas, sendo vedada a apropriação de créditos nessas hipóteses, a teor do art. 34, § I o do mesmo diploma, pouco importando que os estabelecimentos adquirentes operem exclusivamente com a revenda, uma vez que o dispositivo se refere à pessoa jurídica e não ao estabelecimento.

INSUMOS. COMBUSTÍVEIS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de lenha/bagaço para emprego como combustíveis, na condição de insumo, quando efetuada de pessoas físicas não garantem o direito de crédito (art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/03), porquanto não sujeitas tais vendas a incidência das contribuições não cumulativas.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. APURAÇÃO. PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL.

Prevê o art. 8º, § 3º, I da Lei nº 10.925/04 que os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4 da NCM garantem crédito presumido no percentual de 60% (sessenta por cento) sobre as aquisições de insumos, sinalizando o parágrafo dez do mesmo dispositivo, incluído pelo art. 33 da Lei nº 12.865/13, que a expressão "produtos de origem animal" refere-se às mercadorias produzidas pela pessoa jurídica beneficiária e não aos insumos por ela adquiridos.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. APURAÇÃO. AQUISIÇÕES DE BOVINOS PARA ABATE. EXPORTAÇÃO. VINCULAÇÃO NECESSÁRIA.

Pela leitura dos arts. 33 e 37 da Lei nº 12.058/09, as aquisições de bovinos para o abate e produção de carne e derivados somente garantem crédito presumido da agroindústria quando vinculadas à produção de mercadorias destinadas à exportação, não havendo como reconhecer o creditamento para as operações atreladas ao mercado interno.

DEVOLUÇÕES DE VENDAS REALIZADAS COM SUSPENSÃO DOS TRIBUTOS. DIREITO A CRÉDITO. DESCABIMENTO.

As devoluções de vendas realizadas com suspensão das contribuições não cumulativas, por imperativo de ordem lógico-jurídica, não possibilitam a apropriação de créditos.

FRETES. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os fretes referentes às aquisições de insumos, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país, compõem o custo de aquisição dos insumos aplicados na produção, a teor dos arts.

289, § 1º e 290, I do Decreto nº 3.000/99, e, nessa condição, garantem o creditamento na apuração das contribuições não cumulativas.

FRETES. TRANSFERÊNCIAS DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os fretes relativos às transferências de insumos e produtos em elaboração, entre as unidades fabris da pessoa jurídica, qualificam-se como serviços aplicados na produção de bens destinados à venda, com direito de crédito no art. 3º, II da Lei nº 10.833/03.

FRETES. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

Não há respaldo legal para admitir a tomada de créditos em relação aos fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica ou centros de distribuição, ao passo que o ciclo de produção já se

encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, mesmo que ditas movimentações de mercadorias atendam a necessidades logísticas ou comerciais.

PEÇAS DE REPOSIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DA PRODUÇÃO. GLOSA COMO INSUMOS. QUOTAS DE DEPRECIÇÃO. DIREITO. REALOCAÇÃO.

Uma vez que a autoridade fiscal tenha promovido a reclassificação de peças de reposição averbadas como insumos aplicados à produção, por se enquadrarem, pelas suas características, como bens passíveis de registro no ativo imobilizado, deve realocar ditos valores para a rubrica máquinas e equipamentos aplicados na produção, com crédito pelas respectivas quotas de depreciação, nos termos do art. 3º, VI, § 1º, III da Lei nº 10.833/03.

Em julgamento de recurso voluntário proposto pelo mesmo recorrente, ao apreciar pedido alternativo idêntico, indeferiu-o:

Quanto ao pedido alternativo, de reconhecimento de crédito presumido em relação a estas aquisições, com lastro no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, tenho-o como precluso, uma vez que não foi deduzido expressamente na manifestação de inconformidade (e-fls. 2.060/2.064), representando inovação recursal, inadmitida no processo administrativo por força dos arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72. (grifou-se)

Portanto, uma vez presente os pressupostos materiais do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, tendo em conta que o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais, ainda, por se trata de processo de interesse da mesma contribuinte, proponho o conhecimento do recurso nesse ponto.

**2. DIREITO À TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE AS DESPESAS COM FRETES EM OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA FIRMA:**

Confrontando os arestos paragonados, verifico haver similitude fática e divergência interpretativa, haja vista que ambos tratam sobre o direito de crédito sobre fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, com base no inciso IX, do art. 3º da Lei 10.833/03.

Enquanto a decisão deferiu o creditamento sobre o custo dos fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma, por entender que se incluíam na operação de venda. O **acórdão nº 9303-011.548**, indicado como paradigma, rechaçou a possibilidade de creditamento das contribuições sobre tais dispêndios posteriores à fase de produção, pois não se subsomem no conceito de insumo, nem se relacionam a uma fase logística anterior à venda.

O Acórdão indicado como paradigma nº 9303-011.548 recebeu a seguinte ementa:

**Acórdão nº 9303-011.548**

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.

CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE INSUMOS. DESPESAS COM AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

As aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em empilhadeiras e esteiras do setor produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.

Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fábrica da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. POSSIBILIDADE.

Quando, em um recurso especial, for suscitada uma matéria geral que, por decorrência lógico-dedutiva inclua as demais matérias específicas suscitadas, e essa matéria geral for conhecida, todas as matérias específicas ficam

automaticamente conhecidas, independentemente de comprovação específica da divergência.

Hipótese em que foi conhecida a matéria "necessidade de desgaste por contato com o produto, para fins de crédito de PIS e Cofins" e, portanto, resta automaticamente conhecida a matéria "Crédito sobre combustíveis e lubrificantes".

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE INSUMOS. DESPESAS COM AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

As aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em empilhadeiras e esteiras do setor produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.

Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

**CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.**

**As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fábrica da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa.**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. POSSIBILIDADE.

Quando, em um recurso especial, for suscitada uma matéria geral que, por decorrência lógico-dedutiva inclua as demais matérias específicas suscitadas, e essa matéria geral for conhecida, todas as matérias específicas ficam automaticamente conhecidas, independentemente de comprovação específica da divergência.

Hipótese em que foi conhecida a matéria "necessidade de desgaste por contato com o produto, para fins de crédito de PIS e Cofins" e, portanto, resta automaticamente conhecida a matéria "Crédito sobre combustíveis e lubrificantes". (grifou-se)

De todo o exposto, uma caracterizado o dissídio jurisprudencial, deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional também nesse ponto.

**II – Do mérito:****1. PRECLUSÃO:**

A primeira matéria que se apresenta ao debate passa pela análise de questão processual, trata da possibilidade do Colegiado *a quo* enfrentar matéria que não tenha sido suscitada expressamente, mas especificamente, quanto ao direito ao crédito presumido sobre as aquisições de “lenha e bagaço”.

Vale destacar que, tanto na Manifestação de Inconformidade, como no Recurso Voluntário, a ora recorrida, não fez qualquer referência ao pedido de crédito presumido sobre as aquisições de lenha e bagaço, com lastro no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, sendo que o seu pedido limitou a invocar seu direito ao crédito básico previsto no art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

No caso posto, entendo que o Colegiado decidiu além dos limites da lide - extra petita, concedendo direito ao crédito presumido sobre as aquisições de “lenha e bagaço”, apesar de não ter sido deduzido expressamente na manifestação de inconformidade.

Impende esclarecer que o prazo para o contribuinte apresentar a sua defesa com os elementos de prova está prescrito nos art. 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, **será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias**, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. **A impugnação mencionará:**

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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

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

(...)§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

(...)

Art. 17. **Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.** (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997). (grifou-se)

De acordo com o art. 16, inciso III, citado acima, os atos processuais se concentram no momento da impugnação/manifestação de inconformidade, cujo teor deverá abranger “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir”, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Nesse ponto, verifica-se que assiste razão à Fazenda Nacional, devendo ser reformada a decisão para que o provimento parcial do recurso voluntário se restrinja às matérias expressamente listadas pela contribuinte em seu recurso, aplicando-se o decidido no Acórdão nº 9303-006.290:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

PRECLUSÃO. JULGAMENTO REALIZADO PELO COLEGIADO A QUO DE MATÉRIA NÃO SUSCITADA PELO SUJEITO PASSIVO. PEDIDO DE CORREÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O julgamento da causa é limitado pelo pedido, devendo haver perfeita correspondência entre o postulado pela parte e a decisão, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, conforme teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria não deduzida expressamente no recurso inaugural, o que, por consequência, redundará na preclusão do direito de fazê-lo em outra oportunidade.

Consta do voto o seguinte acerto:

O contencioso administrativo, regido pelo Decreto Lei nº 70.235/72, assim como o Código de Processo Civil, impõe limites as fases processuais que devem ser observadas para o perfeito andamento do processo e adequado deslinde do litígio.

A lide cravada está delimitada precisamente pelos contornos jurídicos que foi dado pela contribuinte, definido pelo pedido e pelos fatos e fundamentos

jurídicos que o fundamentam, lançados em seu pedido, não pode inovar no meio do caminho - seu Recurso Voluntário.

Dá-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional nesse ponto, para excluir da decisão o direito ao crédito presumido sobre as aquisições de “*lenha e bagaço*”, por não ter sido expressamente tratado na manifestação de inconformidade pela contribuinte.

**2. DIREITO À TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE AS DESPESAS COM FRETES EM OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA FIRMA:**

A segunda matéria trazida pela Fazenda Nacional, a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência diz respeito a possibilidade ou não de tomada de créditos das contribuições sociais (PIS e COFINS), não cumulativas sobre os custos havidos com **frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.**

A fiscalização glosou créditos sobre tais dispêndios, visto que “*as despesas de frete só geram direito ao crédito de PIS/Cofins não cumulativo, quando vinculadas as operações de venda, conforme art. 3, IX da Lei nº 10.833/2003, que também se aplica ao PIS por força do seu art. 15, II*”. Tal entendimento foi consagrado pela DRJ.

Em seu recurso, a recorrente assevera, que os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, no desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Afirma que considera inadequado entender por insumo os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo, não sendo passível de crédito os gastos fretes de produtos acabados, por absoluta falta de previsão legal.

Com razão a recorrente nesse ponto. Vejamos.

Segundo o conceito de insumos adotado pelo precedente vinculante do STJ (REsp nº 1.221.170/PR): “4. São “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes”, excluídos os fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), por não serem essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo.

Nesse sentido, importante destacar que o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do referido julgado (REsp 1.221.170/PR), definiu, em seu item 5 – “*Gastos posteriores à finalização do processo de produção*”, não podem ser considerados insumos, à vista disso, cabe referir os parágrafos 55, 56 e 59, a seguir reproduzidos:

## 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo**, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica**, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

(...)

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço**. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem-produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação. (grifou-se)

Esse entendimento foi igualmente consagrado por esta 3ª Turma, em 15/03/2024, Acórdão n.º 9303-014.954, da relatoria do Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, com a seguinte ementa no tocante a essa matéria:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO REsp Nº 1.221.170/PR.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. As Conselheiras Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia Elena de Campos acompanharam pelas conclusões, diante das circunstâncias do caso, em que não restou claramente caracterizado o enquadramento da operação nos incisos do art. 3º das leis de regência.

Exatamente no mesmo sentido os precedentes recentes do STJ, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. **DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS A TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.** CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O direito ao creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, decorre da utilização de insumo que se incorpora ao produto final, e desde que vinculado ao desempenho da atividade empresarial.

2. **As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Precedentes.

3. "A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013) . 4. Agravo regimental desprovido. (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.386.141 – AL (2013/0170725-4), Rel. Ministro Olindo Menezes, DJe de 14/12/2015). (grifou-se)

ii) **Embargos de Divergência em Resp nº 1.710.700-RJ. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data da Publicação: 28/10/2019.**

O caso dos autos trata de despesa de frete em relação ao **deslocamento entre estabelecimentos de uma mesma empresa - ou seja, não há uma operação de venda ou revenda.**

Por sua vez, **o acórdão apontado como paradigma tem por pressuposto uma operação de venda, realizada entre duas empresas distintas.** Do voto condutor proferido no RESP 1.215.773 (fls. 211/216 daqueles autos) transcrevo (com grifos) os seguintes trechos:

(...)

Assim, o paradigma não trata da despesa de frete referente ao deslocamento entre estabelecimento de uma mesma empresa, mas sim da aquisição efetiva de veículos novos para posterior revenda.

Nesse sentido, o voto vencedor proferido no RESP 1.215.773 cuidou de distinguir os dois contextos, nos seguintes termos (grifado):

*Para afastar qualquer dúvida, devo ressaltar, por outro lado, que o acórdão proferido nos autos do RESP 1.147.902/RS, da Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010, não tem pertinência com o caso em debate, não dizendo respeito a transporte de bens para revenda. **O referido precedente envolve simples "transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial"**. Eis a ementa do julgado:*

(...)

Como se vê, o próprio voto condutor do acórdão apontado como paradigma cuidou de apartar os contextos fáticos. Inclusive, o precedente RESP 1.147.902/RS (Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010) permanece sendo colacionado nos julgados mais recentes sobre o tema, como é o caso do AgInt no AREsp 1237892/SP (Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019), abaixo transcrito.

Por outro lado, como se depreende de precedente da Primeira Turma, de dezembro de 2015, há sintonia de entendimentos entre ambos órgãos colegiados fracionários da Primeira Seção do STJ (grifado):

(...)

*2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Precedentes.*

*3. "A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013).*

*4. Agravo regimental desprovido.*

*(AgRg no REsp 1386141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2015)*

**O precedente acima continua sendo referido nos julgados mais recentes sobre o tema: (...)**

**III. Na forma da jurisprudência dominante e atual do STJ, "as despesas de frete (nas operações de transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da**

***mesma empresa) não configuram operação de venda, razão pela qual não geram direito ao creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade" (STJ, REsp 1.710.700/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/11/2018). (...)***

***IV. A controvérsia decidida pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, é distinta da questão objeto dos presentes autos, consoante admitido pela própria agravante, por petição protocolada perante o Tribunal de origem, e reconhecido também por esta Corte, nos EDcl no AgRg no REsp 1.448.644/RS (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/04/2017).***

*V. Não se aplica ao caso, por ausência de similitude fática, a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.215.773/RS (Rel. p/ acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 18/09/2012), pois, além de esse precedente não ter abordado a questão objeto dos presentes autos, o **inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 permite o creditamento das despesas de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor", diferentemente do caso concreto, em que não se verifica operação de venda.***

*(AgInt no AREsp 1237892/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019)*

Posto isto, temos que o frete em questão não se insere na categoria de insumo, porque está fora do processo produtivo e não é frete de venda, por ser anterior a ela. Tem natureza de atividade de logística, sem previsão de crédito.

Portanto, merece provimento ao recurso da Fazenda Nacional nesse tópico.

### **III – Do conhecimento do Recurso Especial da Contribuinte:**

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo, conforme atesta o Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial. No entanto, a única matéria acolhida em sede de Agravo não atende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, não ser conhecida. É o que se passa a demonstrar.

*O Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial*

de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF<sup>1</sup>.

Conforme exposto no relatório acima, a única matéria proposta pela contribuinte que foi dado seguimento em sede de agravo foi "***afronta ao princípio da verdade material***" (matéria 07). Essa matéria é tratada no recurso no tópico "***III.6 – DEVOLUÇÃO DE VENDAS***", segundo a recorrente, em 30 de outubro de 2014, ela teria anexado ao presente processo administrativo, planilha (via SVA – Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais) com o intuito de demonstrar todas as devoluções de vendas tributadas que não foram consideradas pela fiscalização, comprovando assim, o direito ao crédito em sua integralidade, e que o Colegiado *a quo* teria deixado de analisar tais arquivos digitais, em afronta ao princípio da verdade material. E indica como paradigma o Acórdão nº 1201-005.085, cuja ementa transcrevo abaixo:

**Acórdão nº 1201-005.085 paradigma**

Processo nº 16327.903740/2009-01

Recurso Voluntário

Acórdão nº 1201-005.085 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 17 de agosto de 2021

Recorrente CITIGROUP GLOBAL MARKETS BRASIL, CORRETORA DE

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. ESTIMATIVA MENSAL.

O art. 11 da IN RFB nº 1.300, de 2012, e o art. 11 da IN RFB nº 900, de 2008, que admitem a restituição ou a compensação de valor pago a maior ou indevidamente de estimativa, são preceitos de caráter interpretativo das normas materiais que definem a formação do indébito na apuração anual do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, aplicando-se, portanto, aos PER/DCOMP originais transmitidos anteriormente a 1º de janeiro de 2009 e que estejam pendentes de decisão administrativa.

DCTF. RETIFICAÇÃO APÓS EMISSÃO DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. NECESSÁRIO COMPROVAR O ERRO EM QUE SE FUNDE.

Embora se admita a possibilidade de retificação da DCTF, mesmo após a emissão do Despacho Decisório da compensação, a retificação da declaração por iniciativa do próprio sujeito passivo, quando vise reduzir ou excluir tributo, só é admissível

<sup>1</sup> Disponível em: <[http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3\\_1-ed\\_14-12-2018.pdf](http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf)>. Acesso em 10/08/2024.

mediante comprovação do erro em que se funde, nos termos do § 1º do art. 147 do CTN.

**ANÁLISE DE DOCUMENTOS JUNTADOS EXTEMPORANEAMENTE. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. PRECLUSÃO.**

A verdade material é princípio que rege o processo administrativo tributário e enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado, devendo-se assegurar ao contribuinte a análise de documentos extemporaneamente juntados aos autos, mesmo em sede de recurso voluntário, a fim de permitir o exercício da ampla defesa e alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário, além de atender aos princípios da instrumentalidade e economia processuais. O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, devendo-se admitir a relativização da preclusão consumativa probatória e considerar as exceções do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, com aplicação conjunta do art. 38 da Lei nº 9.784/99, o que enseja a análise dos documentos juntados supervenientemente pela parte, desde que possuam vinculação com a matéria controvertida anteriormente ao julgamento colegiado.

A busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dela decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para que se devolva o feito à Unidade de Origem, a fim de que a autoridade administrativa reaprecie o pedido de compensação formulado pelo contribuinte, levando em consideração a DCTF retificadora e os demais elementos contábeis e fiscais colacionados aos autos, e, caso a autoridade de origem entender necessário, poderá intimar a parte a apresentar outros documentos que entender relevantes, para, ao final, prolatar novo despacho decisório sobre a matéria dos autos, abrindo nova oportunidade de manifestação ao contribuinte. (grifou-se)

Para conhecimento, consta do despacho agravado os motivos que levaram ao não conhecimento do recurso nesse ponto:

Cotejando os acórdãos confrontados, parece-me que não há entre os julgados a similaridade fática mínima para que se possa estabelecer base de comparação entre eles.

O aresto indicado como paradigma, em face de retificação de DCTF posteriormente à prolação do Despacho Decisório, resolveu devolver o processo à unidade de origem para que o pleito fosse reexaminado à luz dos documentos juntados na fase recursal. No caso dos presentes autos, não se cogita de

retificação de DCTF, o que impede que se atribua a diferença de entendimento à divergências de interpretação do princípio da verdade material.

Divergência não comprovada

Já o despacho de agravo admitiu tal matéria sob os seguintes fundamentos:

Com efeito, embora o trecho do acórdão transcrito no despacho efetivamente não diga, de forma taxativa, que documentos que venham a ser juntados apenas por ocasião da apresentação do recurso voluntário não podem ser apreciados, ele considera discricionário o poder de determinar sua análise.

Ademais, **o tópico do acórdão relativo às devoluções de vendas sequer faz menção às tais planilhas que teriam sido juntadas pelo interessado**, devendo-se entender que prevaleceu a posição de que o caso não se enquadra na exceção prevista no §4º do art. 16 do PAF, ainda que nada tenha sido dito especificamente quanto ao seu descarte.

Já o paradigma, em processo que também se origina de iniciativa do sujeito passivo, decidiu não só pela imprescindibilidade de tal exame, como pela necessidade de que ele seja feito originalmente pela instância preparadora para que não ocorra supressão de instância. *Verbis*:

A busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dela decorrentes.

Para o colegiado, portanto, não se trata de discricionariedade como dito na decisão recorrida, mas verdadeira exigência procedimental.

Reitere-se que a discussão não alcança a imperiosidade de determinação de diligência para eventual complementação de prova, **mas do mero exame de documento que só chegou aos autos por ocasião da apresentação do recurso voluntário**. (grifou-se)

Patente a divergência, cabe propor o acolhimento do agravo quanto a essa matéria.

Acontece, que analisando atentamente os autos, a situação posta pela contribuinte não reflete a realidade dos autos e para isso peço vênha para trazer à tona um resumo da lide.

Consta da Informação Fiscal (fls.2032/2069), **cuja ciência se deu em 10/02/2017**, no tópico ***“Devolução de vendas”***, que apenas as mercadorias tributadas na saída podem constituir a base de cálculo do crédito no caso da sua devolução, e levando em consideração o arquivo de notas fiscais eletrônicas entregue à Receita Federal, foi feito levantamento com base na descrição da mercadoria, o código fiscal de operações e prestações (CFOP) e a descrição da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), separando as devoluções de vendas realizadas com suspensão das

contribuições daquelas que são tributadas. (ver planilha Base de cálculo de devoluções de vendas – fls. 1.725 a 1.741).

A contribuinte, em sua manifestação de inconformidade, afirma que juntou a referida planilha em 30 de outubro de 2014, que supostamente provaria que os valores levantados pela fiscalização estariam incorretos, tendo em vista não ter levado em consideração as devoluções tributadas, mas a fiscalização teria desconsiderado completamente os documentos acostados, em total violação ao princípio da verdade material dos fatos.

No julgamento da impugnação, a DRJ no tópico ***“Juntada posterior de documentos”***, diz que ***“para alguns itens da impugnação constou apresentação de documentos, que serão analisados em seus respectivos itens”***. Por fim, fundamentou a manutenção da glosa em relação as devoluções de venda, nos seguintes termos:

Devoluções de vendas Verificou a Fiscalização que parte das receitas da empresa advém de operações cuja lei atribui a suspensão de PIS/COFINS não-cumulativa, consoante previsto no art. 32, inciso II, da Lei nº 12.058, de 2009. Houve, portanto, uma separação das devoluções de vendas sujeitas à tributação, eis que apenas as mercadorias que foram tributadas na saída podem constituir a base de cálculo do crédito no caso da sua devolução. Portanto, só foram consideradas como válidas as devoluções de mercadorias cujos NCMs eram diferentes daqueles especificados na referida Lei (ver planilha Base de cálculo de devoluções de vendas – fls. 1.725 a 1.741).

Determina a legislação de regência (arts. 3º, inciso VIII, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003) que o valor do cancelamento de venda decorrente de devolução de mercadorias, que tenha sido objeto de incidência das contribuições, poderá ser excluído na determinação da base de cálculo, no período de ocorrência da devolução. Ante a existência da possibilidade de apuração de créditos em devoluções de venda, tal venda a que se refere a devolução tem que ter sido tributada, não podendo existir crédito de devolução de venda não tributada (ou crédito de devolução de venda para o mercado externo, por exemplo).

**Ainda que a contribuinte tenha informado ter anexado planilha e que, com o intuito de comprovar seu direito ao crédito relativo a devoluções de vendas, transmitiria (via Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais - SVA) planilha demonstrando todas as devoluções de vendas sujeitas à contribuição, que deram origem aos créditos ora pretendidos, tal não foi feito, donde ficou prejudicada a análise de eventual direito creditório relativamente a essa rubrica.** Atente-se que neste item são cabíveis, também, as ponderações estabelecidas nos itens Ônus da prova e Juntada posterior de documentos. (grifou-se)

No Recurso Voluntário, a contribuinte, em sede de preliminar pugna genericamente ***“pela posterior juntada dos documentos que comprovam que os procedimentos realizados estão amplamente corretos, devendo ser reconhecido em sua integralidade os créditos pleiteados”***. E no

tópico “DEVOLUÇÕES DE VENDAS”, repetiu praticamente as mesmas alegações postas em sua impugnação, de que teria juntado a suposta planilha que provaria o direito alegado, sem combater a afirmativa da DRJ de que nada foi trazido aos autos.

Neste norte, o Acórdão ora recorrido indeferiu o pleito por ausência de qualquer comprovação de que haviam receitas tributadas que não foram consideradas pela fiscalização, levando em consideração que o levantamento foi feito com as informações trazidas pela própria contribuinte, especificamente “*com base no arquivo de notas fiscais entregue à Receita Federal pelo próprio contribuinte, onde consta a descrição da mercadoria, o código fiscal de operações e prestações (CFOP), e a descrição da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM|)*”

Percebe-se que não há similitude fática ente o acórdão recorrido e o paradigma trazido no recurso, tendo em vista que no presente caso não houve afronta ao princípio da verdade material. Como constatado pela DRJ, no trecho transcrito acima, o documento citado sequer consta nos autos, fato que não foi rebatido em sede de recurso. Já no acórdão paradigma, para comprovar seu direito creditório, a contribuinte junta vários documentos em sede de recurso, e pelo princípio da verdade material, a Turma *a quo*, decidiu pelo seu provimento parcial, para que a Unidade de Origem reaprecie o pedido de compensação, levando em consideração a DCTF retificadora e os demais elementos contábeis e fiscais colacionados aos autos.

Por todo o exposto, entendo que não há similitude fática a ensejar o conhecimento do recurso especial de divergência interposto pela contribuinte.

#### ***IV – Do dispositivo:***

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial da contribuinte e conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para no mérito dar provimento, para restabelecer a glosa sobre o direito ao crédito presumido sobre as aquisições de “lenha e bagaço”, por não ter sido expressamente tratado na Manifestação de Inconformidade pelo Contribuinte, e por restabelecer a glosa sobre as despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, por ausência de previsão legal.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green**