



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11060.720120/2012-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.022 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2021
Recorrente PILECCO NOBRE ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, sendo tais movimentações de mercadorias realizadas apenas para atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

COISA JULGADA. QUESTÃO PREJUDICIAL DECIDIDA INCIDENTALMENTE.

Nos termos do art. 504 do Código de Processo Civil, não fazem coisa julgada: (i) os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; e (ii) a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

RELAÇÃO JURÍDICA DE TRATO CONTINUADO.

Sobre relações jurídicas de trato continuado ou sucessivo em Direito Tributário, o STF aprovou a Súmula 239, segundo a qual a decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não

contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, sendo tais movimentações de mercadorias realizadas apenas para atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

COISA JULGADA. QUESTÃO PREJUDICIAL DECIDIDA INCIDENTALMENTE.

Nos termos do art. 504 do Código de Processo Civil, não fazem coisa julgada: (i) os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; e (ii) a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

RELAÇÃO JURÍDICA DE TRATO CONTINUADO.

Sobre relações jurídicas de trato continuado ou sucessivo em Direito Tributário, o STF aprovou a Súmula 239, segundo a qual a decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz, que davam provimento ao recurso para reverter a glosa dos créditos sobre fretes decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, considerando a aplicação da decisão administrativa proferida no PAF n.º 11075.000705/2007-54 (Acórdão n.º 9303-006.799). Manifestaram intenção de apresentar declarações de votos as conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais de Laurentiis Galkowicz. Entretanto, dentro do prazo regimental, a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz declinou da intenção de apresentá-la, devendo então ser considerada como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63 do Anexo II da Portaria MF n.º 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luís Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Belo Horizonte (DRJ-BHE) neste presente voto:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que reconheceu parcialmente os créditos de PIS do 1º ao 4º trimestre de 2008 e Cofins do 1º ao 3º trimestre do mesmo ano, pleiteados por meio dos Pedidos de Ressarcimento (PER) abaixo relacionados, e homologou parcialmente Declarações de Compensação (Dcomp) vinculadas a esses PER.

Per/Dcomp	Créditos	PA	Crédito Solicitado(R\$)	Glosa (R\$)	Crédito Reconhecido(R\$)
25573.90255.011208.1.5.11-2506	COFINS	1º TRIM 2008	222.181,12	23.655,70	198.525,42
25950.55086.011208.1.5.11-0323	COFINS	2º TRIM 2002	316.993,61	46.701,42	270.292,19
07117.63128.271108.1.5.11-4066	COFINS	3º TRIM 2008	327.384,86	51.753,49	275.631,37
26228.88813.011208.1.5.10-1070	PIS	1º TRIM 2008	48.236,69	5.135,78	43.100,91
23363.70566.011208.1.5.10-5084	PIS	2º TRIM 2008	68.820,99	10.139,13	58.681,86
28356.21115.281108.1.1.10-7405	PIS	3º TRIM 2008	71.076,98	11.235,96	59.841,02
18422.80228.090411.1.5.10-3020	PIS	4º TRIM 2008	62.068,11	9.241,83	52.826,28
TOTAL			1.116.762,36	157.863,31	958.899,05

Despacho Decisório

A Autoridade fiscal informa que:

- A empresa atua no ramo agrícola, efetuando basicamente compra, beneficiamento e venda de arroz.

- O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza a manutenção de créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS e da Cofins.

- O art. 8ª da Lei nº 10.925, de 2003, autoriza as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, nas classificações fiscais que especifica, a deduzirem das contribuições acima mencionadas, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperados pessoas físicas.

- A partir do arquivo digital de notas fiscais apresentado, foram apurados os valores das receitas de vendas da empresa com incidência das contribuições e não foram encontradas divergências entre esses valores e aqueles informados no Dacon.

- À vista do disposto no art. 3º da Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, foram conferidas as bases de cálculo dos créditos informados nos Dacon, tomando por base os arquivos digitais, as tabelas encaminhadas pelo contribuinte e as notas fiscais de entrada com direito a crédito de PIS e Cofins.

- Pelo exame físico das notas fiscais, constatou-se haver divergência entre os créditos a que a empresa tem direito e os informados nos Dacon. Tais divergências devem-se ao fato de terem sido apropriados como créditos decorrentes de despesas de frete nas operações de venda valores referentes a despesas com fretes nas transferências de mercadorias da matriz para as filiais, situação não prevista na legislação que rege a matéria.

- As glosas realizadas estão vinculadas unicamente à exclusão da base de cálculo dos créditos das despesas com frete ocorridas na transferência de mercadorias da matriz para as filiais.

Manifestação de Inconformidade

Ciente do Despacho Decisório em 14/05/2012, a empresa apresentou manifestação de inconformidade em 13/06/2012.

Inconformada, a Manifestante alega, em síntese, que:

- Foram glosados créditos do PIS e da Cofins decorrentes de despesas com fretes nas transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa ao argumento de que essas despesas não se inserem no conceito de insumo e, também, por inexistir base legal para apropriação de tais créditos.

- Possui uma frota de veículos que é utilizada para o transporte de mercadorias entre os seus estabelecimentos e, também, para a distribuição de mercadorias junto aos clientes, por isso sempre necessita realizar dispêndios com fretes.

- Tais gastos são considerados na formação do custo de cada produto ou mercadoria, para fins de definição da margem de lucro e, por consequência, do seu preço de venda. Assim, quanto maior o custo, maior será o preço de venda. Por outro lado, **existindo direito de crédito sobre tributos e/ou contribuições a recuperar, tais créditos são registrados contabilmente como redutores de custo, fazendo com que o valor de venda de cada produto seja proporcionalmente menor.**

- No caso do PIS e da Cofins não cumulativos, o critério eleito pelo legislador para assegurar os créditos é o de base sobre base, ou seja, não importa se ocorreu ou não a agregação física; o que deve ser verificado é se o item sobre o qual se fez o crédito integrou o custo do produto, do serviço ou da mercadoria.

- "No caso da Requerente, não é preciso ser um profundo conhecedor das Ciências Contábeis para se certificar de que, os dispêndios efetuados com fretes na transferência de mercadorias entre os seus estabelecimentos, são computados, na sua totalidade, como custo de produção, interferindo, de forma incontestada na formação do preço de venda. Dessa forma, geram direito de crédito de PIS/COFINS, na modalidade não cumulativa."

- "Restringir o direito de crédito sobre os custos de frete nas operações de transferência de mercadorias entre os seus estabelecimentos, como pretende o Fisco, no presente caso, significa negar vigência ao princípio da não cumulatividade."

- "Se os débitos são calculados pelo total das receitas, não é lógico, nem justo, nem razoável, que se criem restrições ao direito de crédito sobre as entradas, ainda mais quando tal direito está sendo negado através de uma interpretação equivocada."

- "(...) se, para a aplicação do princípio da não cumulatividade, devem ser levados em consideração os créditos assegurados pela legislação de regência, para que estes sejam confrontados com os débitos decorrentes das operações de venda, é evidente que, com relação aos créditos, a análise do que é de direito para o contribuinte deve ser feita, considerando não apenas a letra da lei, mas também, e primordialmente, o bom senso e a essencialidade do dispêndio, vinculado à própria atividade da pessoa jurídica."

- "Diante das hipóteses elencadas no art. 3º, supratranscrito, o que se tem observado, como ocorreu no presente caso, é que os Agentes Fiscais, para fins de homologação de créditos do PIS e da COFINS, têm levado em consideração, unicamente, o que nele está

contido (incisos I a X do "caput"), ou seja, fazem uma interpretação excessivamente restritiva, no que incorrem em flagrante equívoco."

- "**Em se tratando de créditos do PIS e da COFINS, o intérprete e aplicador da lei não podem deixar de observar, em cada caso, se o dispêndio é ESSENCIAL, ou não, para o exercício da atividade da pessoa jurídica**, ou, dito de outra forma, se a pessoa jurídica tem condições de exercer na plenitude, a sua atividade, caso não ocorra o fato em comento, ou seja, o pagamento do frete para outras pessoas jurídicas realizarem a transferência de mercadorias entre os seus estabelecimentos."

(...)

- "É que o mesmo art. 3º, retro transcrito, apresenta outra hipótese em que fica assegurado o direito de crédito, e que está prevista na parte inicial do seu inciso II, quando este se refere a 'bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda...!'"

- "Em que pese não haver, em nenhum dispositivo legal que trata do tema em questão, qualquer definição ou conceito do que pode ou deve ser considerado como 'insumos', dúvida não pode haver que, com relação ao PIS e à COFINS, não pode ser considerados os conceitos existentes na legislação do IPI e do ICMS, tal como previsto na Instrução Normativa n. 404/2004 que, sem amparo legal, vinculou o direito de crédito do PIS não cumulativo à integração do insumo ao produto final, se apegando, com isso, ao conceito de insumos estabelecido pela legislação do IPI."

(...)

Por fim, requer que seja dado provimento à manifestação de inconformidade para que seja reconhecido o direito creditório pleiteado, referente a despesas com fretes pagos nas operações de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos.

É o Relatório.

A 6ª Turma da DRJ-BHE, em sessão datada de 11/04/2019, **por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade**. Foi exarado o Acórdão nº 02-92.671, às fls. 693/704, com a seguinte ementa:

COFINS. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins não geram direito a crédito as despesas com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 07/05/2019** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 707), **apresentou Recurso Voluntário em 16/05/2019**, às fls. 711/728, basicamente reiterando os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

I – DO FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO PRODUTOR

Sustenta o Recorrente que, nos termos do quanto decidido pelo STJ no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, os fretes pagos às pessoas jurídicas nas operações de transferência de mercadorias entre o seu estabelecimento Matriz e suas Filiais têm vínculo direto com a exploração da sua atividade operacional, pois se constituem, efetivamente, em custos de produção e, portanto, devem ser conceituados como “insumos”, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, *in verbis*:

c) Em decorrência do julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, e após a rejeição dos Embargos de Declaração opostos pela União, a PGFN editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, discorrendo sobre o conceito de insumos, tendo o Relator do v. acórdão recorrido concluído que o "transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, não são passíveis de creditamento, uma vez que esse transporte ocorre após a finalização do processo produtivo".

2.3.6 - Aqui, novamente, o v. acórdão recorrido procura ignorar e desprezar tudo o quanto constou no julgamento do REsp 1.221.170/PR, para fazer prevalecer, pasmem, o contido numa simples NOTA da PGFN. É por demais absurda a pretensão da turma julgadora da Manifestação de Inconformidade, soando como um deboche ao que foi decidido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça. É bom que se diga que a referida Nota, lida no seu inteiro teor, não torna sem efeito a decisão do STJ, pelo contrário, dá-lhe o valor merecido.

(...)

2.3 10 - Dessa forma, todos os dispêndios que se mostrarem ESSENCIAIS, RELEVANTES OU IMPRESCINDÍVEIS, para o desenvolvimento das atividades produtivas da Requerente, devem ser classificados como INSUMOS, para fins de crédito das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS não cumulativas, sejam eles EMPREGADOS DIRETA OU INDIRETAMENTE no processo de industrialização_ na medida em que, como constou do item 36 da "Nota" em comentário "Há, pois. itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles". Mais claro, ainda, é o contido no item 42 da mesma NOTA ao reconhecer como insumos. "os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes."

2.3 11 - Inconteste, portanto, que mais esse argumento contido no v acórdão recorrido esta eivado de equívocos e. por isso, não merece ser acolhido.

d) Não tendo nenhuma das filiais atividade de produção, infere-se que todo o transporte realizado entre matriz e filiais refere-se a produtos acabados, não havendo a possibilidade de apropriação de créditos relativos a essas despesas.

2.3.12 - Mais esse argumento, contido no v. acórdão recorrido, não tem o condão de tornar sem efeito tudo o quanto já foi dito nas linhas precedentes, em especial o que foi decidido através do julgamento do REsp 1.221.170/PR e dos diversos precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais que analisaram, com a profundidade merecida, a matéria objeto deste recurso voluntário.

Reforça sua tese citando precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão n.º 9303-006.799, exarado na sessão de 16 de maio de 2018:

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na "operação" de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo "frete na operação de venda", e não "frete de venda" quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

Essa matéria já foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, **em cotejo com o objeto social da empresa**, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água,

combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percuientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

*É importante registrar que, no plano dogmático, **três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados**, quais sejam:*

***i) orientação restrita**, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, **adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI**, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;*

***ii) orientação intermediária**, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, **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**. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e*

***iii) orientação ampliada**, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, **cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ**. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.*

*Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

***Por sua vez, a relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva** (v.g., o papel da água na fabricação de fogos*

de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observe tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARE**, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, **penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo** para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que foi **expressamente refutada** a tese do "conceito ampliado" de insumos, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, tendo como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ.

Além disso, toda a análise sobre os bens e serviços que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste possam gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos**.

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de **produto já acabado**, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado. Diferentemente seria a situação caso se referisse a fretes de **produtos em elaboração**, por exemplo, remetidos para industrialização por encomenda, uma vez que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo.

Da mesma forma, não é possível considerar que este dispêndio possa ser considerado “frete na operação de venda”, pelo simples fato de que os produtos aqui analisados ainda não foram vendidos, mas simplesmente transferidos entre estabelecimentos do contribuinte por questões de conveniência mercadológica. O Auditor-Fiscal não realizou nenhuma glosa de créditos originados de frete de operação de venda, mas tão somente de créditos originados de fretes “intercompany”, como reconhece o próprio contribuinte.

Além disso, vejamos quais são as hipóteses de creditamento previstas na legislação:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria **e frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)

Como se pode constatar, este art. 3º trata do frete em inciso próprio, IX, por não considerar que este serviço seja um “insumo do processo produtivo”, objeto do inciso II. Apesar de respeitar as opiniões em contrário, isto me parece bastante óbvio pois, como dito, já está encerrado o processo produtivo, uma vez que se trata de “produtos acabados”, e não de “produtos em elaboração”. É lição comezinha de Direito que a Lei não utiliza palavras ou expressões inúteis; se o serviço de frete de venda fosse insumo do processo produtivo, totalmente desnecessário incluir um inciso adicional para a ele se referir, pois já estaria incluso no inciso II.

Pela mesma razão, o frete na movimentação interna de produtos acabados é um serviço que não se refere ao processo produtivo. Se o legislador quisesse incluir este serviço como fonte de crédito, haveria um dispositivo próprio, assim como existe para o frete na venda. Aliás, seria até mesmo dispensável qualificar o frete, delimitando-o como frete “na venda”; bastaria a mera referência ao serviço de “frete”, seja ele referente à venda dos produtos ou apenas à sua distribuição por questões de logística.

Observe-se também, pela ressalva “*quando o ônus for suportado pelo vendedor*”, constante do dispositivo legal, que esta movimentação de mercadorias entre filiais ou centros de distribuição não é “essencial e relevante” para a empresa, pois tal custo poderia ser suportado pelo comprador que, em compensação, pagaria um valor menor pela mercadoria em si (já que o vendedor estaria desonerado deste custo).

Levar a mercadoria para locais próximos dos compradores, ou deixar que estes paguem o frete para adquirir os produtos diretamente da matriz, é meramente uma estratégia comercial do vendedor. Fazendo-se o “teste de subtração”, elemento balizador para os conceitos de “essencial e relevante” observo que, mesmo sem este “frete interno”, a mercadoria continuaria sendo produzida; a exclusão desse item do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença, nos termos do julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR:

VOTO

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. **DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.** RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

(...)

33. Em recente julgado, a Segunda Turma desta Corte reconheceu o direito de uma empresa que se dedica à produção e comercialização de alimentos a compensar créditos de PIS/COFINS resultantes da compra de produtos de limpeza e desinfecção e de serviços de dedetização empregados no processo produtivo, conforme se verifica na ementa:

(...)

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º., II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º., II, da Lei 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.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

(...)

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, 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. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(...)

5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. **É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos**, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

6. Quanto aos "custos" e "despesas" com água, combustível, lubrificante, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, é o caso de devolver os autos ao Tribunal de origem para que seja analisada, à luz do conceito de insumos aqui adotado, a possibilidade de dedução de créditos desses itens conforme se verifique sua pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, ainda que por aplicação indireta, **consoante o "teste de subtração"**. Em assim sendo, deverão ser considerados insumos na forma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

Outrossim, **não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção**, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante. Veja-se que este conceito já foi tocado por Marco Aurélio Grego em passagem que transcrevemos ao enfrentar a

impossibilidade de ser adotado o conceito de "insumos" próprio do IPI. O mesmo conceito foi mencionado no voto do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, em passagem também já citada de acórdão do CARF.

Neste sentido, as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

i) AgInt no REsp 1.890.463/SP, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data da Publicação 26/05/2021:

Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.

1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, **não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária. Precedentes.**

2. No caso dos autos, **está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região**, segundo o qual apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida.

3. Agravo interno não provido.

ii) AgInt no AREsp 1.804.525/RS, Relatora Ministra ASSULETE MAGALHÃES, Data da Publicação 17/06/2021:

Inadmitido o Recurso Especial, foi interposto o presente Agravo.

A irresignação não merece prosperar.

Nos termos da jurisprudência de ambas as Turmas da Primeira Seção deste Tribunal, "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 ou grupo**, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda" (STJ, AgInt no AREsp 1.421.287/MA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/04/2020).

Nesse sentido:

(...)

Ante o exposto, reconsidero a decisão de fls. 3.713/3.720e, pelo que, com fulcro no art. 253, parágrafo único, II, b, do RISTJ, conheço do Agravo, para negar provimento ao Recurso Especial.

iii) AgInt no AREsp 848.573/SP. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data da Publicação: 18/09/2020.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(...)

3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que 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** (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 10.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.

iv) AgInt no AREsp 1.421.287/MA. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Data da Publicação: 27/04/2020.

4. 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 ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

v) 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)

Incide, na espécie, o teor da Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado."

vi) Agravo em Recurso Especial n.º 874.800-SP. Relator: Ministro Francisco Falcão. Data da Publicação: 16/10/2019.

No caso, o Tribunal a quo adotou o fundamento de que não há direito ao creditamento a título de contribuição ao PIS e de COFINS de despesas, insumos, custos e bens, que não sejam expressamente previstos nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, ou que não estejam relacionados diretamente à atividade da empresa.

(...)

Sobre a apontada violação aos arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o recurso especial não comporta provimento.

Com efeito, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não 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.**

A propósito:

(...)

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", **não é possível a esta Corte infirmar tais premissas** para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, **nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp n.º 1.221.170, representativo da controvérsia,** tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula n.º 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que 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.** Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido.

*(AgInt no AgInt no REsp 1763878/RS, **Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2019, DJe 01/03/2019**)*

vii) Recurso Especial nº 1.712.896-SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data da Publicação: 28/05/2018.

A recorrente, nas razões do Recurso Especial, alega que ocorreu violação dos arts. 3º, I, II e IX, e 15 da Lei 10.833/2003 e do art. 3º, caput, I e II, da Lei 10.637/2002. **Defende, em suma, ter direito de descontar** do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da venda de suas mercadorias os **créditos referentes às despesas com armazenagem e frete suportados nas transferências entre seus estabelecimentos.**

(...)

Decido.

Os autos foram recebidos neste Gabinete em 14.2.2018.

A irresignação não merece prosperar.

O entendimento do acórdão recorrido está em consonância com a orientação do STJ. Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a CONFINS. À guisa de exemplo, **na hipótese dos autos, bem decidiu a Corte de origem ao afastar os custos de frete** das despesas passíveis de compensação com as contribuições em debate.

Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes: (...)

Os Tribunais Regionais Federais também já pacificaram este entendimento, conforme os seguintes precedentes:

i) Tribunal Regional Federa da 4ª Região. Apelação Cível nº 5022190-09.2018.4.04.7107/RS, Relator: Des. Fed. Rômulo Pizzolatti, Data da Decisão 15/06/2021:

VOTO

1. Preliminar de nulidade do processo

(...)

2. Mérito

Ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, cuja sistemática encontra-se traçada no texto constitucional, sendo de observância obrigatória, **o regime não-cumulativo das contribuições sociais PIS e COFINS foi relegado à disciplina infraconstitucional**, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática e, inclusive, em qual extensão. Diferentemente do que ocorre no caso dos impostos anteriormente mencionados, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não-cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não-cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis

n.º10.637, de 2002 e 10.833, de 2003), permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação (art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003).

Portanto, é a lei que estipula quais as despesas que serão passíveis de gerar créditos, bem como a sua forma de apuração, podendo ainda estabelecer vedações à dedução de créditos em determinadas hipóteses, sem que se cogite com isso de ofensa à não-cumulatividade.

Por outro lado, analisando a legislação infraconstitucional atinente ao tema, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento - submetido ao regime de recursos repetitivos - do REsp 1.221.170 / PR, firmou as teses de que (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal comodefido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. O julgado paradigma restou assim sintetizado:

(...)

Enfim, foi publicada no DOU de 15-10-2019 (seção 1, página 27) a Instrução Normativa RFB n.º 1.911, de 11-10-2019, que na sua Subseção II dispõe o seguinte:

(...)

Como se vê, a Instrução Normativa RFB n.º 1.911, de 11-10-2019, a partir do seu art. 171, veio a adequar a interpretação do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, no âmbito da administração pública federal, à orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp n.º 1.221.170 / PR, e o fez de forma razoável, em conformidade com os critérios de essencialidade e relevância, nos termos do que assentado pelo Superior Tribunal de Justiça.

(...)

Com efeito, **o transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica não se trata de serviço utilizado "na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"**, tal como dispõe o art. 3º, II, das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Nem tampouco se trata aqui de caso de "frete na operação de venda" cujo o ônus é suportado pelo vendedor, tal como previsto no art. 3º, IX, das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Conforme narrado pela demandante na inicial (capítulo "DOS FATOS), ela "realiza o transporte de suas mercadorias para suas filiais, de forma contínua", (...) "por questões logísticas e comerciais", ou seja, a autora realiza o transporte de produtos acabados entre sua matriz e suas filiais antes mesmo e independentemente de as mercadorias terem sido vendidas.

Na verdade, conforme esclarece a demandante, o frete do qual pretende se creditar diz respeito à distribuição de mercadorias para filiais localizadas em outras regiões do país, com o intuito de pô-las à venda em outros mercados, não dizendo respeito, portanto, à entrega de mercadorias vendidas. **O frete trata-se, nesses termos, de mera despesa operacional.**

Em suma, não tem a demandante o direito de deduzir crédito de PIS e COFINS das suas despesas com o frete atinente ao transporte de produtos acabados entre os seus estabelecimentos. Nessa linha, a propósito, é a jurisprudência da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Sinale-se, enfim, que **pouco importa tenha o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em casos envolvendo terceiros estranhos a esta demanda, adotado a tese que o contribuinte ora defende.** Apenas importa no presente caso que a União expressamente se opôs, nos autos, à tese e à pretensão da demandante, na linha , aliás, do que atualmente é previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019. Na verdade, se a tese da demandante viesse sendo adotada no âmbito da Receita Federal do Brasil ou do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ela nem sequer precisaria agora buscar socorro no Poder Judiciário.

Agiu com acerto o juiz da causa, dessarte, ao julgar improcedente a demanda.

ii) Tribunal Regional Federa da 4ª Região. Apelação Cível nº 5002201-71.2019.4.04.7110/RS, Relator: Des. Fed. Francisco Donizete Gomes, Data da Decisão 28/10/2020:

VOTO

1. Admissibilidade

A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva. Custas satisfeitas no Evento 43.

2. Mérito

As impetrantes são tributadas pelo lucro real e, por isto, apuram as contribuições ao PIS/COFINS pelo regime não cumulativo, disciplinado pelas Leis n.º 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS).

2.1. Não cumulatividade do PIS/COFINS

(...)

2.2 Pretensão ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas referentes ao frete entre seus estabelecimentos (frete interno ou intercompany)

As Impetrantes fundam seu direito ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas com interno (“intercompany”) nas operações de venda sobre os produtos acabados na previsão contida no art. 3º da Lei inciso IX, c/c art. 15, II, ambos da Lei 10.833/03.

(...)

Como se observa da legislação acima transcrita, **o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre as despesas com o frete ocorre apenas nas operações de venda dos bens e serviços** adquiridos para revenda quando o ônus tiver sido suportado pelo vendedor.

No caso, a pretensão da autora diz respeito ao creditamento das despesas com frete no transporte das mercadorias entre a matriz e filiais ou centros de distribuição.

Como não se trata de operação de venda, a situação de fato não se encaixa na previsão normativa e não há o direito ao crédito pela falta de lei específica exigida pelo art. 150, §6º, da CF.

(...)

Não assiste razão às impetrantes, portanto, sob esse fundamento.

2.3. Creditamento do PIS/COFINS incidente na referida operação na qualidade de insumo à sua atividade - Tema 779/STJ, Recurso Repetitivo nº 1.120.170/PR

Como anteriormente referido, ao editar as Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, **o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos"** de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

(...)

Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a Cofins.

(...)

No caso concreto, a par de não ser elegível pela lei como gerador de crédito - uma vez que a lei elegeu como gerador de créditos a despesa de frete relativa à operação de venda ou revenda - **o frete interno ("intercompany") igualmente não atende ao critério da essencialidade** ("elemento estrutural e inseparável do processo produtivo"), **tampouco da relevância** (seja em função das particularidades da atividade econômica da empresa ou seja em face de exigências legais), **justamente porque é elemento externo ao processo produtivo, uma vez que se relaciona a produtos já acabados.**

Ademais, **não se justifica a pretensão de apropriação de créditos a partir de conceito genérico (insumos) quando a norma de regência já estabeleceu o creditamento para a situação específica (frete), mas reduziu sua abrangência, no caso apenas ao frete da operação de venda,** do que não se trata no presente caso. Somente se cogitaria de serviço de transporte como insumo caso a empresa atuasse, por exemplo, no ramo de transportes, do que aqui não se trata (empresa de beneficiamento de arroz e produtos agrícolas - Evento 1 - CONTRSOCIAL3).

(...)

Assim, a pretensão deve ser afastada também sob esse segundo fundamento.

iii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5052701-21.2012.4.04.7100/RS, Relator: Des. Fed. Maria de Fátima Freitas Labarrère, Data da Decisão 06/10/2020:

VOTO

O acórdão ora objeto de retratação, para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, acolheu os critérios adotados pela Receita Federal nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Assim, considerando a pertinência da matéria ao Tema 779/STJ, é caso de submissão do feito à sistemática da retratação (art. 1.030, II, do CPC).

2. Mérito

Ao apreciar o Tema 779, o Superior Tribunal de Justiça fixou as seguintes teses:

(...)

Com se vê, **o Superior Tribunal de Justiça acabou por adotar uma posição intermediária entre o que era pleiteado pelos contribuintes** - interpretação mais ampla de insumo, considerando todos os custos e despesas relacionados ao serviço

prestado ou ao processo produtivo (crédito financeiro), **e o sustentado pela Receita Federal**, conceito de insumo ligado à noção de crédito físico.

(...)

A impetrante requer o reconhecimento do seu direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os valores despendidos a título de frete para transporte de materiais entre as suas unidades industriais localizadas em Porto Alegre e Charqueadas, ambas no Rio Grande do Sul, mais especificamente materiais auxiliares e também produtos semi-elaborados em fase de industrialização, cuja fabricação se inicia em uma unidade industrial e termina em outra unidade industrial, assim como para o transporte das embalagens que acondicionam as peças acabadas comercializadas aos seus clientes finais.

A subtração do frete entre as suas unidades, não implicaria perda na qualidade do seu processo produtivo, razão que não justifica seu enquadramento na condição de insumos.

Assim sendo, **são despesas operacionais e não operacionais que podem contribuir para o crescimento ou manutenção da atividade econômica, mas que não são essenciais para a sua realização**. Portanto, em consonância com o "teste de subtração", ainda que excluídas tais despesas, o objeto social não restaria inviabilizado.

(...)

Assim, **as despesas com frete para transporte de mercadorias** entre estabelecimentos da empresa, nos termos da jurisprudência deste Regional, **somente geram créditos em relação ao frete na operação de venda**, ainda assim, tão somente quando o ônus do pagamento for suportado pelo vendedor. Não tem o contribuinte o direito a creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS (Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), dos custos com transporte de matérias-primas entre estabelecimentos próprios, **justamente por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda**.

iv) Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível nº 0014644-68.2014.4.03.6100, Relator: Des. Fed. Carlos Muta, Publicação em 14/07/2021:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NULIDADE DA SENTENÇA INEXISTENTE. PIS/COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. **CREDITAMENTO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. INSUMOS. ARTIGO 3º, CAPUT, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. RESP 1.221.170. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. OBJETO SOCIAL. CUSTO QUE NÃO SE REFERE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU FABRICAÇÃO DE BENS OU PRODUTOS DESTINADOS À VENDA. TEMAS REPETITIVOS 979 E 980. DESPESAS OPERACIONAIS.**

(...)

6. A jurisprudência encontra-se há muito pacificada no sentido de que a pretensão de creditamento a partir de despesas de frete entre estabelecimentos da empresa não encontra respaldo no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/2003 (extensível ao PIS pelo artigo 15 do mesmo diploma). Com efeito, não bastasse a literalidade que rege a concessão de benefícios fiscais (artigo 111 do CTN), **não há razão para, como objetiva a recorrente, desconsiderar que a legislação especificamente trata de frete na "operação de venda". Não se trata de qualificativo sem significância (como, de resto, é regra hermenêutica basilar)**, inclusive porque o dispositivo exige que o frete seja suportado pelo vendedor - tornando imperativa, portanto, a existência de uma

avença de compra e venda. A própria exposição da apelante evidencia que o frete da fábrica até os centros de distribuição, caracterizada como transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa, e o frete na operação da venda ao consumidor retratam operações distintas, com tratamento tributário distinto.

7. Conforme orientação da Corte Superior quando do julgamento do REsp 1.221.170, para aplicação do regime de não-cumulatividade previsto no artigo 195, § 12, da CF/1988 e, por consequência, e reconhecimento do direito ao creditamento de tributos pagos na cadeia produtiva, deve ser cotejada a real e efetiva essencialidade do bem ou serviço com o objeto social do contribuinte, restringindo-se o direito ao creditamento somente aos imprescindíveis ou essenciais ao atingimento da finalidade empresarial, excluídos os demais, **cabendo, assim, fazer distinção entre o conceito de insumos, afetos ao processo produtivo e ao produto final, de meras despesas operacionais,** relacionadas às atividades secundárias, administrativas ou não essenciais da empresa.

8. (...) **Aplicando-se o “teste de subtração” delineado no REsp 1.221.170, não há como autorizar creditamento sobre despesas com locação de veículos ou mesmo frete para escoamento da produção,** pois não se referem a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", e sim, a custo percebido em etapa econômica posterior. Precedentes.

v) Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 0008372-29.2008.4.01.3803, Relator: Des. Fed. Reynaldo Fonseca, Publicação em 24/04/2015:

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS 10.637/02 e 10.833/03. EMPRESA COMERCIAL. VENDA DE CEREALIS E BENEFICIAMENTO DE ARROZ. ATIVIDADE-FIM. **FRETE NA AQUISIÇÃO DOS PRODUTOS. DISTINÇÃO ENTRE INSUMOS E CUSTOS E DESPESAS.** JURISPRUDÊNCIA.

1. O autor busca a declaração do direito ao crédito presumido da contribuição ao PIS e da COFINS, previsto no artigo 3º e incisos, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, em decorrência dos **dispêndios/custos de frete pagos no momento da aquisição de matéria prima** (arroz com casca a granel), relacionados à consecução de sua atividade.

2. Muito embora o debate apresente complexidade, uma vez que a legislação cuide de atividades de toda ordem, o que se deve verificar, *in casu*, é o enquadramento do objeto de dispêndio/custos indicado pelo autor (frete) como "insumos", na forma pretendida pelas citadas Leis 10.637 e 10.833.

3. E, conquanto a Instrução Normativa já referida tenha delineado o alcance das citadas Leis 10.633/02 e 10.833/03, o conceito de insumo extrapola a própria norma regulamentar, abrangendo aquilo que entra no processo produtivo e fica integrado ao produto final.

4. Como bem destacado em sentença, a referida Instrução Normativa veio tão somente regulamentar a previsão contida nas Leis nºs: 10.633/2003 e 10.833/2003, não demonstrando restrição do conceito de insumo como alega o apelante.

5. Acerca do tema cumpre acrescentar aresto do egrégio Superior Tribunal de Justiça: "(...) 2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. 3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo

que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor. 4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial. 5. Recurso Especial não provido. (REsp 1147902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 06/04/2010)

6. Ademais, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram hipóteses de não-cumulatividade para as contribuições devidas ao PIS e à COFINS, no que foram reforçadas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que remeteu à lei a possibilidade de definição dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento do empregador serão não-cumulativas (art. 195, § 12º).

7. No entanto, **a não-cumulatividade prevista nas mencionadas leis não foi ampla e ilimitada, como ocorreu com o IPI e o ICMS. Houve a indicação expressa dos créditos que não poderiam ser compensados**, para apuração da COFINS e do PIS (art. 3º, §2º).

8. As disposições contidas nas mencionadas leis ordinárias não ofendem a Constituição Federal, que, em nenhum momento, determina a aplicação da não-cumulatividade, na forma pretendida pela impetrante, com relação à COFINS e ao PIS. O comando constitucional contido nos arts. 153, §3º, II, e 155, §2º, I, dirige-se, especificamente, ao ICMS e ao IPI, e não pode ser estendido ao PIS e à COFINS, por mera vontade do contribuinte. Para as hipóteses de IPI e ICMS, o legislador constituinte deixou traçados, fixando os limites objetivos de sua ocorrência, os critérios para que se implementasse a não-cumulatividade, dadas as características desses tributos, enquanto, para o PIS e a COFINS a lei é que deve se incumbir dessa tarefa.

9. Apelação não provida.

Igualmente neste sentido, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

i) Acórdão nº 9303-011.782, Sessão de 18/08/2021

CRÉDITO. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E GASTOS CORRELATOS. IMPOSSIBILIDADE.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição 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.

ii) Acórdão nº 9303-011.615, Sessão de 21/07/2021:

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fabril 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.

iii) Acórdão nº 3401-008.305, Sessão de 20/10/2020.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS DE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA PORTOS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com a transferência de produto acabado para portos e armazéns no caso de exportações indiretas, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

iv) Acórdão n.º 3402-006.999, Sessão de 25/09/2019.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(...)

Voto

(...)

No caso concreto, observa-se, pelos documentos fiscais juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição, em sua maioria de produtos químicos acabados denominados “Roundap” e “Glifosato Técnico”.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete e tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

v) Acórdão n.º 3302-006.350, Sessão de 12/12/2018.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei n.º 10.637, de 2002 e Lei n.º 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei n.º 10.637, de 2002 e Lei n.º 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Devo destacar, por fim, que, a despeito do quanto decidido no REsp n.º 1.221.170/PR, o alcance da não cumulatividade do PIS e da Cofins é objeto do Tema 756 do STF, que será decidido quando do julgamento do RE n.º 841.979, cujos autos se encontram desde 10/09/2020 “*Conclusos ao(à) Relator(a)*”, no caso, o Min. Dias Toffoli.

II – DA APLICAÇÃO DE PRECEDENTE FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE

Alega o Recorrente que obteve decisão favorável em relação a matéria idêntica à aqui discutida, exarada no Acórdão n.º 9303-006.799, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) na sessão de 16/05/2018, o qual recebeu a seguinte Ementa:

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na "operação" de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo "frete na operação de venda", e não "frete de venda" quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

Alega também que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais se consolidou no mesmo sentido da decisão acima referida, e conclui afirmando que “*Comprovado está, assim, que há incontestemente reconhecimento do direito ao crédito do PIS e da COFINS Não Cumulativos sobre os custos havidos com o transporte de produtos acabados entre a Matriz e os diversos estabelecimentos da Recorrente*”.

Durante os debates em sessão, foi apresentada divergência, a qual restou vencida, no sentido que o resultado favorável ao contribuinte no julgamento citado alhures deveria ter os seus fundamentos aplicados a todos os seus demais processos desse contribuinte sobre matéria idêntica, ainda que se refiram a períodos de apuração distintos ou tributos distintos, tendo como base legal o art. 45 do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

Inicialmente, verifica-se que a demanda julgada por meio do Acórdão n.º 9303-006.799 não é idêntica a que está sendo julgada nesse presente caso. **Naquele processo, o pedido era referente a crédito de PIS do período de 01/07/2004 a 31/12/2007, enquanto neste o pedido é de crédito de COFINS do período de 01/01/2008 a 31/12/2008.** A causa de pedir é a mesma (crédito sobre frete de produtos acabados entre estabelecimentos do produtor – frete intercompany), mas os pedidos são completamente distintos.

O art. 337, § 2º, do Código de Processo Civil estabelece quando dois processos são reputados como idênticos, e sob quais hipóteses ocorre a litispendência e a coisa julgada:

Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar:

(...)

VI - litispendência;

(...)

§ 1º Verifica-se a litispendência ou a coisa julgada quando se reproduz ação anteriormente ajuizada.

§ 2º Uma ação é idêntica a outra quando possui **as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido.**

§ 3º Há litispendência quando se repete ação que está em curso.

§ 4º **Há coisa julgada quando se repete ação que já foi decidida por decisão transitada em julgado.**

Aliás, se esta ação fosse idêntica àquela julgada através do Acórdão nº 9303-006.799, não seria possível a este Colegiado sequer conhecer da matéria, pois haveria ausência de interesse de agir (pressuposto processual).

A coisa julgada impede, por exemplo, que as autoridades tributárias realizem novo lançamento, ou glosa de créditos, referentes ao mesmo tributo e para o mesmo período, sob o mesmo fundamento jurídico. No caso julgado pela CSRF em 2018, não é mais possível para a Fazenda Nacional cobrar novamente os débitos que foram extintos pela compensação com créditos de PIS que foram julgados como existentes, após a reversão das glosas, ou realizar nova atuação do mesmo tributo, no mesmo período, sob o mesmo fundamento.

Contudo, o que se julga neste processo é a não homologação da compensação pela insuficiência dos créditos de COFINS que o contribuinte alega ter apurado no período de 01/01/2008 a 31/12/2008, e sobre este pedido não há qualquer decisão definitiva. Se assim não fosse, este recurso nem mesmo poderia ter sido conhecido, como já mencionado, pois não haveria mais nenhuma lide a ser solucionada.

Demonstrado, portanto, que as ações são distintas, não há que se falar em aplicação de coisa julgada, pois não há a “repetição de uma ação”, mas sim a existência de duas ações conexas. Sobre o fenômeno da conexão, assim estabelece o CPC, em seus arts. 54 e 55:

Seção II

Da Modificação da Competência

Art. 54. A competência relativa poderá modificar-se pela conexão ou pela continência, observado o disposto nesta Seção.

Art. 55. Reputam-se conexas 2 (duas) ou mais ações quando lhes for comum o pedido ou a causa de pedir.

§ 1º Os processos de ações conexas serão reunidos para decisão conjunta, salvo se um deles já houver sido sentenciado.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput:

I - à execução de título extrajudicial e à ação de conhecimento relativa ao mesmo ato jurídico;

II - às execuções fundadas no mesmo título executivo.

§ 3º Serão reunidos para julgamento conjunto os processos que possam gerar risco de prolação de decisões conflitantes ou contraditórias caso decididos separadamente, mesmo sem conexão entre eles.

Observa-se, pela regra do § 3º, que a conexão visa a evitar a prolação de decisões conflitantes. Contudo, em momento algum o CPC determina que a decisão proferida em um processo deva ser aplicada, automaticamente, a todos os processos que versem sobre a mesma matéria, sendo absolutamente irrelevante se as partes são as mesmas. Se assim fosse, a regra de conexão seria inútil, pois o risco das decisões conflitantes ou contraditórias jamais existiria; uma vez decidida uma matéria, ela valeria automaticamente para todos os demais processos.

Analisando o § 1º acima, constata-se que o CPC estabelece regra justamente oposta a essa “uniformização de decisões”: existindo ações conexas, mas uma delas já tendo sido sentenciada, não haverá a reunião dos processos. Ou seja, não precisará ser encaminhado o processo ao mesmo Juízo que proferiu a sentença anterior para que outra idêntica seja proferida; o processo deverá permanecer com o Juízo competente original, sem ocorrer a sua modificação/prorrogação, estando este livre para decidir segundo seu próprio convencimento sobre o tema.

O Regimento Interno do CARF (RICARF) possui regramento próprio em seu art. 6º, Anexo II:

Art. 6º Os processos vinculados **poderão** ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de **atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas**; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, **salvo se para esses já houver sido prolatada decisão**.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, se o processo principal não estiver localizado no CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência

para a unidade preparadora, para determinar a vinculação dos autos ao processo principal.

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

§ 6º Na hipótese prevista no § 4º se não houver recurso a ser apreciado pelo CARF relativo ao processo principal, a unidade preparadora deverá devolver ao colegiado o processo convertido em diligência, juntamente com as informações constantes do processo principal necessárias para a continuidade do julgamento do processo sobrestado.

Como se verifica, a regra do § 2º acima é semelhante à do art. 55, § 1º, do CPC. Pela regra regimental, da mesma forma que no processo judicial, a reunião dos processos para evitar decisões conflitantes somente deve ocorrer se for possível realizar o julgamento conjunto de todos os processos; caso o principal, ou mesmo algum conexo, já tiver sido julgado/sentenciado, não poderá mais ocorrer a chamada modificação/prorrogação da competência.

Logo, não haverá mais o conselheiro/juiz prevento, e o processo permanecerá com aquele para o qual foi distribuído, e que, obviamente, julgará o processo de acordo com seu entendimento sobre a matéria, assim como o Colegiado, não havendo qualquer previsão legal/regimental de que ele esteja obrigado a simplesmente acatar a decisão de outro Colegiado. Aliás, se assim o fosse, não faria qualquer sentido que o processo lhe fosse distribuído para análise; bastaria que o setor administrativo do CARF, antes de realizar a formação dos lotes de processos para sorteio, identificasse aqueles para os quais já há decisão favorável e aplicasse a decisão anterior. O CPC traz regra expressa nesse sentido, em seu art. 485, inciso V:

Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

(...)

V - reconhecer a existência de preempção, de litispendência **ou de coisa julgada**;

O CPC veda a aplicação automática do fundamento de decisões anteriores, prestigiando o princípio do livre convencimento motivado, salvo em situações específicas tratadas mais a frente neste voto, caso dos precedentes obrigatórios/vinculantes. Isso porque a semelhança entre estas ações reside apenas na causa de pedir, e o CPC veda expressamente que os motivos transitem em julgado:

Seção V

Da Coisa Julgada

Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei **nos limites da questão principal expressamente decidida**.

§ 1º O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se:

I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;

II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;

III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.

§ 2º A hipótese do § 1º não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.

Art. 504. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

Sobre este tema, os professores Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery trazem as seguintes lições em sua obra Código de Processo Civil Comentado - 3. ed. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, págs. 1241/1248:

Art. 504. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

• 1. Correspondência legislativa (parcial). CPC/1973 469.

• 2. Limites objetivos da coisa julgada. A sentença é composta por três partes distintas: relatório, fundamentação e dispositivo (CPC 489). Somente a parte dispositiva da sentença, na qual o juiz decide efetivamente o pedido (lide), proferindo um comando que deve ser obedecido pelas partes, é alcançada pela coisa julgada material (autoridade da coisa julgada), juntamente com a questão prejudicial expressamente decidida. Exemplos: a) “anulo o contrato entre X e Y”; b) “decreto o divórcio de A e B, restando dissolvido o vínculo matrimonial”; c) “condeno W a pagar perdas e danos a Z”. Fazendo-se a correlação entre petição inicial e sentença, poder-se-ia dizer que a parte final da petição inicial, isto é, o pedido, corresponde à parte final da sentença, vale dizer, o dispositivo. Assim, o conjunto formado pelo pedido e o dispositivo é alcançado pela coisa julgada material.

• 3. Fundamentação. A segunda parte da sentença, **a fundamentação, composta pelos motivos de fato e de direito, bem como pela verdade dos fatos estabelecida como premissa para o julgamento, não é atingida pela coisa julgada material**, ainda que determinante e imprescindível para demonstrar-se o conteúdo da parte dispositiva da sentença. Utilizando o mesmo raciocínio do item anterior, poder-se-ia dizer que os motivos de fato e de direito contidos na petição inicial (causa de pedir) correspondem à fundamentação da sentença. Assim, o conjunto formado pela causa de pedir e fundamentação não seria atingido pela coisa julgada material. **Os fundamentos, porque não transitam em julgado, podem ser reapreciados em outra ação, sendo livre o magistrado para dar a eles a interpretação e o valor que entender correto** (CPC 371).

• **4. Teoria dos motivos determinantes.** Por essa teoria os motivos que determinaram o alcance da parte dispositiva da sentença, seriam atingidos pela autoridade da coisa julgada, notadamente se tratarem de questão de direito, de tese jurídica. **Como**

expressamente previsto no texto normativo comentado, essa teoria não foi acolhida pelo CPC: os motivos não fazem coisa julgada, pois são apenas *obter dicta*.

(...)

14. Casuística:

(...)

Fundamentação e dispositivo da sentença. Cada uma das questões suscitadas pelas partes é decidida, com a apresentação dos motivos e a conclusão a que chega o órgão julgador. Tem-se, assim, que a fundamentação exposta pelo magistrado, ainda que aponte motivos relevantes para determinar o alcance da parte dispositiva do *decisum*, não transita em julgado (CPC/1973 469 I) [CPC 504 I]. O que se torna imutável é o dispositivo da sentença, ou do acórdão, ou seja, a parte em que as questões colocadas à apreciação do Poder Judiciário são, de fato, decididas e alcançadas pela coisa julgada. No caso concreto, a situação é não ocorrente (STJ, 4.ª T., EDclREsp 1267536-RS, 1244 rel. Min. Raul Araújo, j. 21.11.2013, DJUE 17.12.2013).

(...)

Impostos. Decisão sobre determinado exercício. STF 239: “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”.

(...)

Motivação do acórdão. Não faz coisa julgada a motivação da decisão. Se o acórdão proferido no MS se cingiu a emprestar efeito suspensivo a recurso, apenas esta sua parte dispositiva transita em julgado; não as razões expandidas para assim concluir (JSTJ 50/204).

Pretensão e objeto litigioso. **Os efeitos da coisa julgada alcançam, somente, a pretensão e objeto do processo onde este fenômeno ocorreu** (STJ, 1.ª T., REsp 51159-3-GO, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, v.u., j. 14.12.1994, DJU 6.3.1995, p. 4320).

(...)

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas **relativas à mesma lide**, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

II - nos demais casos prescritos em lei.

• 1. Correspondência legislativa. CPC/1973 471.

• 2. Preclusão. Mesmo processo. A norma proíbe a rediscussão de questão **já decidida no mesmo processo**, sob o fundamento da preclusão (coisa julgada formal). As questões dispositivas decididas no processo não podem ser reapreciadas pelo juiz. As de ordem pública, por não serem alcançadas pela preclusão, podem ser decididas a qualquer tempo e grau ordinário de jurisdição (não em RE ou REsp). Pela mesma razão, pode o juiz redecidir as questões de ordem pública já decididas no processo. O *caput* do dispositivo comentado impede que o juiz, **no mesmo processo**, decida novamente as questões já decididas. **As exceções são, na verdade, aberturas para a rediscussão em outro processo**. Sobre preclusão, v. coment. CPC 223.

(...)

• 4. Mesma lide. Identidade de ações. **A norma refere-se à mesma lide e, propositadamente, não faz menção à mesma ação. A identidade de ações torna defesa sua repropositura, porque isso esbarraria na intangibilidade da coisa julgada material** (CPC 502). No caso de o autor ajuizar novamente a mesma ação, isto é, com **as mesmas partes, mesma causa de pedir (próxima e remota) e mesmo pedido** já julgado por sentença de mérito transitada em julgado (CPC 337 §§ 1.º a 3.º), essa segunda ação idêntica à primeira terá de ser extinta sem julgamento do mérito, por ofensa à coisa julgada (CPC 485 V), devendo o juiz fazê-lo *ex officio* (CPC 485 § 3.º e 337 § 5.º). Daí por que a doutrina entende, corretamente, que a possibilidade aventada na norma ora comentada nada tem a ver com o instituto da coisa julgada material, mas apenas com a coisa julgada formal (preclusão). Neste sentido: Pontes de Miranda. Coment. CPC (1973), t. 5 3 , p. 146; Araújo Cintra. Coment., n. 265, p. 304.

• 5. Sentença de mérito. Coisa julgada material. Redecisão. Mesma ação. Outro processo. A redescisão (em decorrência da “repropositura” da mesma ação) das questões relativas à mesma lide, que estiverem acobertadas pela coisa julgada material, só poderá ocorrer em outro processo, mediante o ajuizamento da ação rescisória, nas taxativas hipóteses enumeradas no CPC 966 (Pontes de Miranda. Coment. CPC (1973), t. 5 3 , p. 147).

• **6. Coisa julgada material. Relação continuativa.** A coisa julgada material se forma sobre a sentença de mérito, mesmo que contenha decisão sobre relações continuativas. **Essa sentença, “que aprecia um feito cujo suporte é constituído por relação dessa natureza, atende aos pressupostos do tempo em que foi proferida, sem, entretanto, extinguir a própria relação jurídica, que continua sujeita às variações de seus elementos”** (Porto. Coment.CPC-RT v. 6, p. 181). Isto porque essa sentença traz ínsita a cláusula *rebus sic stantibus*, de sorte que, modificadas as situações fáticas ou jurídicas sobre as quais se formou a anterior coisa julgada material, tem-se uma nova ação, isto é, com nova causa de pedir próxima (fundamentos de fato) ou nova causa de pedir remota (fundamentos de direito). Não se trata de “repropositura” da mesma ação anterior, cuja sentença de mérito foi acobertada pela autoridade da coisa julgada, mas sim de “propositura” de ação nova, fundada em novos fatos ou em novo direito. O preceito, portanto, nada tem a ver com a intangibilidade da coisa julgada material, que se mantém intacta. Aliás, essa circunstância, antes de ofender a coisa julgada, na verdade expressamente a reconhece (Porto. Coment.CPC-RT v. 6, p. 182). V. Nery-Nery. CC Comentado12, coments. prelim. Livro Complementar, antecedentes ao CC 2028.

(...)

• 9. Exame da propositura de nova ação sobre a mesma lide. A cautela que o juiz deve ter quando tiver de examinar petição inicial, em situações subsumíveis à norma comentada, volta-se à comparação entre a ação anterior e a nova: a) sendo idênticas, ou seja, ambas contendo os mesmos elementos e subelementos (CPC 337 §§ 1.º a 3.º), a segunda ação não pode prosperar porque ajuizada em ofensa à coisa julgada material anterior, caso em que o juiz deverá, *ex officio*, indeferir a petição inicial com fundamento no CPC 485 V; b) não sendo idênticas, a despeito de a segunda ação haver sido fundada na mesma lide – como a relação é continuativa, não foi extinta pela sentença anterior (Porto. Coment. CPC-RT v. 6, p. 181) –, o juiz deverá deferir a petição inicial e determinar a citação do réu.

(...)

Cobrança de impostos. **STF 239: “Decisão que declara indevida a cobrança de imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”.**

Nessa mesma linha, o professor Humberto Theodoro Júnior, em sua obra Curso de Direito Processual Civil, 59. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2018:

808. Motivos da sentença

Sabe-se que a sentença se compõe de três partes: o relatório, a motivação e a decisão ou dispositivo. A *res iudicata* não envolve a sentença como um todo, pois não se inclui na coisa julgada “a atividade desenvolvida pelo julgador para preparar e justificar a decisão”. Na verdade, “só o comando concreto pronunciado pelo juiz torna-se imutável” por força da coisa julgada, segundo arraigada tradição da doutrina processual.

Entre nós, há mais de século já ensinava Paula Batista que “a coisa julgada restringir-se-á à parte dispositiva do julgamento e aos pontos aí decididos e fielmente compreendidos em relação aos seus objetivos”.

O Código vigente não deixa margem a dúvidas, dispondo expressamente que “não fazem coisa julgada os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença” (NCPC, art. 504, I).

(...)

Os motivos (puros), ainda que relevantes para fixação do dispositivo da sentença, limitam-se ao plano lógico da elaboração do julgado. Influenciam em sua interpretação, mas não se recobrem do manto de intangibilidade que é próprio da *res iudicata*. **O julgamento, que se torna imutável e indiscutível, é a resposta dada ao pedido do autor, não o “porquê” dessa resposta.**

O juiz, para julgar, exerce processualmente dois tipos de atividades: (i) a cognição a respeito de tudo que, no plano lógico, for necessário para chegar a uma conclusão a respeito do pedido; **e (ii) a decisão**, que envolve a relação jurídica material controvertida e que redonda na declaração final de acolhimento ou rejeição do pedido formulado em torno da citada relação. **É na decisão que se situa a autoridade da *res iudicata***, tornando imutável e indiscutível o que aí se declarar.

Convém advertir, contudo, que, se o fundamento é tão precípua que, abstraindo-se dele, o julgamento será outro, faz ele praticamente parte do dispositivo da sentença. Às vezes, no trato da *causa petendi*, o juiz chega a solucionar verdadeira questão com imediata e inegável influência na resolução da lide. Em tais casos, mesmo fora do espaço físico do dispositivo da sentença, terá sido julgada parte do mérito da causa, e o pronunciamento revestir-se-á da autoridade de coisa julgada.

808.1. Motivo e *ratio decidendi*

Uma corrente exegética, formada nos primeiros tempos de vigência do Código de 1973, esboçou uma distinção entre motivos e razões da decisão. Argumentava-se que, ao fundamentar uma decisão, o juiz recorre à análise dos acontecimentos que provocaram a eclosão da lide (fatos jurídicos litigiosos) e a outros que apenas servem como argumentos para convencimento (fatos simples, úteis à busca da verdade).

(...)

Essa interpretação não foi, entretanto, a que mereceu a consagração da maioria na doutrina e jurisprudência, enquanto vigorou o CPC/1973. Em matéria de motivação da sentença, para os efeitos de exclusão da coisa julgada, a tese que prevaleceu foi a de que a lei realmente não distinguia entre fatos jurídicos e fatos simples. **Todos, uma vez utilizados na argumentação do juiz, seriam motivos e não objeto do *judicium* e, por isso, não seriam abrangidos pela autoridade de coisa julgada.** As razões (ou fundamentos) da sentença desempenhariam, de fato, importante papel na compreensão do dispositivo. Principalmente na interpretação dos limites objetivos da coisa julgada

sempre se teria de reportar aos fatos jurídicos figurantes nos motivos do decisório. **A influência desses motivos, entretanto, não ultrapassaria o âmbito da situação jurídica identificada no pedido e resolvida pelo dispositivo da sentença. Não poderia dela se desprender para assumir uma autonomia no plano próprio da coisa julgada material.**

Mesmo, pois, a *causa petendi*, configuradora de questão enfrentada e dirimida pela sentença, só faria coisa julgada em conjunto com o pedido, ou seja, como elemento da situação jurídica definida pelo dispositivo. **Não seria possível, por isso, isolar o fundamento, para, em contexto diverso do que foi objeto da decisão judicial, atribuir-lhe a indiscutibilidade própria da *res iudicata*.** Em outros termos: o fato jurídico que servira de motivo para a sentença só não poderia ser novamente discutido em juízo se a nova pretensão conduzisse a um resultado que anulasse, reduzisse ou modificasse a situação jurídica acobertada pela sentença passada em julgado.

Se, todavia, o mesmo fundamento fosse invocado, em processo superveniente, para sustentar pedido diverso do anteriormente decidido, não se depararia com o embaraço da *res iudicata*, de maneira que o novo julgamento poderia até mesmo interpretar a antiga causa petendi de maneira diferente. É nesse sentido que se deveria, nessa velha concepção, entender o papel importante desempenhado pela causa de pedir e pela motivação da sentença, como instrumento apenas influente na compreensão do alcance da coisa julgada, mas não como objeto mesmo da *res iudicata*.

(...)

809. Verdade dos fatos

Não faz coisa julgada “a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença” (art. 504, II). Trata-se de mais uma decorrência do princípio clássico de que só passa em julgado o dispositivo ou a conclusão da sentença, não a sua motivação.

Um fato tido como verdadeiro em um processo pode muito bem ter sua inverdade demonstrada em outro, sem que a tanto obste a coisa julgada estabelecida na primeira relação processual. Naturalmente, o segundo julgamento, embora baseado no mesmo fato, há de referir-se à lide ou questões diversas, porquanto não será lícito reabrir-se processo sobre o que já foi decidido e se acha acobertado pela *res iudicata*.

A regra do art. 504, II, conduz a uma distinção necessária entre as questões normalmente enfrentadas pela sentença que podem ser questões de fato e questões de direito. **Na *quaestio facti* discutem-se os eventos naturais ou as ações humanas** de que originaram os direitos e as obrigações cuja atuação se pretende alcançar no processo. Indaga-se sobre a verdade, ou não, dos fatos alegados pelas partes. **Na *quaestio iuris* trava-se discussão apenas sobre a lei ou a norma jurídica cuja aplicação se reclama para compor o conflito.**

Ambas as questões se entrelaçam para formar os fundamentos da demanda (a causa de pedir). A apreciação, todavia, da base fática da *causa petendi* é feita apenas no plano lógico da argumentação, de sorte que não chega a integrar a coisa julgada, visto que esta se dá em relação à questão de direito solucionada no dispositivo da sentença. O exame dos fatos, portanto, se apresenta apenas como caminho lógico para se alcançar a definição da situação jurídica envolvida no litígio e retratada no pedido formulado pelo autor (demanda). Esta situação definida pela conclusão da sentença, e não os eventos que a motivaram, é que transita em julgado, tornando-se imutável e indiscutível em futuros processos (art. 502). **Definida, porém, a relação jurídica material controvertida,** à luz das questões de fato e de direito debatidas no processo, **a coisa julgada se estenderá sobre ela, nos limites da lide e das questões decididas,** sejam elas principais (art. 503, caput) ou incidentais (ditas prejudiciais) (art. 503, § 1º).

No presente processo, a lide discute a existência e a quantificação de créditos de COFINS apurado no ano de 2018, os quais foram glosados pela Autoridade Fiscal. A causa de pedir, os seja, os motivos/fundamentos pelos quais o Recorrente entende que tem direito a estes créditos, reside na sua alegação de possibilidade de creditamento sobre os valores gastos com frete de produtos acabados entre seus estabelecimentos.

Observe-se que não há discussão sobre a existência dos fretes, sobre quem arcou com estes custos, ou sobre a sua comprovação mediante as notas fiscais respectivas; ou seja, não há questões fáticas nesta lide, que se resume à interpretação da legislação sobre o crédito das contribuições. Para as autoridades fazendárias, este tipo de dispêndio não tem previsão legal para permitir a geração de créditos, enquanto o contribuinte entende o contrário, seja por este frete se enquadrar como “frete na operação de venda”, seja por ser “insumo do processo produtivo”.

No julgamento sobre os créditos de PIS apurados no período de 01/07/2004 a 31/12/2007 a CSRF decidiu pela existência dos mesmos, e esta decisão se tornou definitiva em âmbito administrativo. Não é mais possível retomar a discussão sobre os mesmos créditos, ainda que em outro processo, pois isso ofenderia a coisa julgada. Contudo, a interpretação dada por aquele Colegiado à legislação, no sentido de que os referidos dispêndios com fretes de produtos acabados pode gerar créditos da contribuição, não transita em julgado, pois se constitui no fundamento/motivo pelo qual o Colegiado proferiu sua decisão sobre o direito aos créditos.

Como visto na doutrina acima colacionada, “*Os fundamentos, porque não transitam em julgado, podem ser reapreciados em outra ação, sendo livre o magistrado para dar a eles a interpretação e o valor que entender correto*”. Apesar da cognição sobre a matéria ser essencial ao deslinde da questão, devendo sobre ela se pronunciar o julgador para alcançar o objetivo final do processo, que é a verificação sobre a legitimidade dos créditos de PIS de um período específico, trata-se apenas de questão *incidenter tantum*, e não de questão *principaliter*. Sobre esta diferenciação, assim leciona o professor Fredie Didier Jr. em sua obra Curso de direito processual civil, vol. 01, 19ª. ed., Salvador: Ed. Jus Podivm, 2017, págs. 490/492:

3. RESOLUÇÃO DAS QUESTÕES: RESOLUÇÃO *INCIDENTER TANTUM* E RESOLUÇÃO *PRINCIPALITER*

Como visto, é importante frisar uma distinção: **há questões que são postas como fundamento para a solução de outras e há aquelas que são colocadas para que sobre elas haja decisão judicial**. Em relação a todas haverá cognição (*cognitio*); em relação às últimas, haverá também julgamento. Todas compõem o objeto de conhecimento do magistrado, **mas somente as últimas compõem o objeto de julgamento** (*thema decidendum*) ou objeto da declaração.

As primeiras são as questões resolvidas *incidenter tantum*; esta forma de resolução não se presta a, de regra, ficar imune pela coisa julgada. O magistrado tem de resolvê-las como etapa necessária do seu julgamento, mas não as decidirá. São as questões cuja solução comporá a fundamentação da decisão. Sobre essa resolução, não recairá a imutabilidade da coisa julgada. Os incisos do art. 504 do CPC elucidam muito bem o problema: não fazem coisa julgada os motivos da sentença nem a verdade dos fatos.

(...)

Há questões, no entanto, que devem ser decididas, não somente conhecidas. São as questões postas para uma solução *principaliter*: compõem o objeto do julgamento. Em relação a resolução delas é que se fala, normalmente, em coisa julgada. É o que se retira

do art. 503, caput, do CPC: a decisão judicial tem força de lei, **nos limites da questão principal expressamente decidida**. A resolução da questão principal submete-se ao regime comum da coisa julgada - a resolução de questão prejudicial incidental, como visto, submete-se ao regime especial de coisa julgada.

Dois exemplos podem ser úteis na compreensão da importância da distinção entre questão.

(...)

b) A inconstitucionalidade da lei, cuja aplicação in concreto se discute judicialmente, é questão prejudicial que pode ser examinada por qualquer órgão julgador do Poder judiciário. Como questão prejudicial, o magistrado resolvê-la-á incidenter tantum. O controle difuso da constitucionalidade das leis caracteriza-se exatamente por essa peculiaridade: qualquer magistrado, em qualquer processo, pode identificar a inconstitucionalidade e examiná-la como fundamento de sua decisão. No entanto, a constitucionalidade da lei pode compor o objeto litigioso de um processo; pode ser a questão principal, o *thema decidendum*. É o que ocorre nos processos de controle concentrado da constitucionalidade das leis (ação direta de inconstitucionalidade, ação declaratória de constitucionalidade ou arguição de descumprimento de preceito fundamental). **Quando figurar como questão principal, a constitucionalidade da lei federal somente pode ser examinada pelo Supremo Tribunal Federal, que tem competência exclusiva para "decidir" sobre a questão.**

Note-se: enquanto todos os juízes podem "conhecer" dessa questão (*incidenter tantum*; simples fundamento), somente o STF pode "decidir" sobre ela (*principaliter*; *thema decidendum*; objeto de julgamento). É por isso que a solução de questão prejudicial incidental não se submete à coisa julgada, se o juízo não tiver competência em razão da matéria para tanto (art. 503, § 12, III, CPC).

4. OBJETO DO PROCESSO E OBJETO LITIGIOSO DO PROCESSO

A distinção entre a questão principal e questão incidental é muito importante para que se possam confrontar os conceitos de objeto do processo e objeto litigioso do processo.

O objeto do processo é conjunto do qual o objeto litigioso do processo é elemento: esse é uma parcela daquele. Enquanto **o objeto do processo abrange a totalidade das questões que estão sob apreciação do órgão julgador, o objeto litigioso do processo cinge-se a um único tipo de questão, a questão principal, o mérito da causa, a pretensão processual.** Enquanto o primeiro faz parte apenas do objeto da cognição do magistrado, o segundo é o objeto da decisão.

No processo do Acórdão nº 9303-006.799, existia questão prejudicial à questão principal. Esta, com efeito, era referente à existência de créditos de PIS apurados no período entre 01/07/2004 a 31/12/2007 e à sua quantificação. A questão prejudicial, cuja solução era necessária para se decidir sobre a existência ou não dos créditos, era sobre a possibilidade de incluir na base de cálculo dos crédito os dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos do produtor (frete intercompany).

Logo, a questão prejudicial foi julgada *incidenter tantum*, ou seja, como etapa anterior e necessária ao julgamento da questão *principaliter*. Esta faz coisa julgada administrativa, se torna decisão definitiva administrativa, mas aquela não. Para que ambas se tornassem cobertas pelo manto da imutabilidade, seria necessário atender aos requisitos do art. 503 do CPC:

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei **nos limites da questão principal** expressamente decidida.

§ 1º **O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial**, decidida expressa e incidentalmente no processo, **se**:

I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;

II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;

III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.

§ 2º A hipótese do § 1º não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.

Da leitura do dispositivo acima verifica-se a existência de requisitos para que uma questão decidida de forma incidental no processo possa se tornar questão principal e ser acobertada pela coisa julgada material. Sobre estes requisitos, os professores Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery, *op. cit.*, págs. 1231/1234, fizeram a seguinte análise:

• § 1.º: 7. Questão prejudicial de mérito. Em versões anteriores do projeto que deu origem ao CPC, havia a previsão de que a coisa julgada abrangesse também, de forma expressa, as questões prejudiciais. Dessa forma, não havia exigência de contraditório para formação da coisa julgada ao contraditório, não sendo, pois, necessário levantar expressamente a questão prejudicial, o que geraria enorme grau de insegurança jurídica para os advogados e partes [Luiz Dellore. Da ampliação dos limites objetivos da coisa julgada no novo Código de Processo Civil. *Quieta non movere* (RIL 190/35, v. 2)]. O inconveniente que mais se afigurava arriscado era o de que as partes se estendessem intoleravelmente na discussão das mínimas questões prejudiciais, de forma a não correr riscos, o que acabaria por estender em demasia o tempo de duração do processo – **razão pela qual o substitutivo da Câmara ao PLS 166/10, e posteriormente a versão final do projeto, acabaram por retomar a ideia sustentada pelo CPC/1973, de que questões prejudiciais, a rigor, não seriam abarcadas pela coisa julgada** (RSCD, pp. 281-283, citando observações de Antonio Gidi, José Maria Rosa Tesheiner e Marília Zanella Prates a mecanismo constante do processo norte-americano.

Sobre o instituto da *issue preclusion*, que parece ter inspirado o texto do CPC 503 § 1º, v. João Francisco Naves da Fonseca. Coisa julgada sobre questões prejudiciais no Código vigente e no projetado [Est. Thereza Alvim, p. 773]. Embora isso não apareça de forma expressa no CPC 504, tal qual ocorria em seu correspondente no CPC/1973, é importante destacar que o CPC 503 caput menciona a coisa julgada ocorrente apenas em relação à questão principal; **para que isso ocorresse em relação à questão prejudicial, esta precisará ter passado pela análise de que trata o CPC 503 e §§.**

• 8. Resolução da questão prejudicial de mérito. Coisa julgada no CPC/1973. O sistema legal dos limites objetivos da coisa julgada foi consideravelmente alterado pela nova regulamentação trazida pelo texto ora comentado. No regime anterior era prevista a ação declaratória incidental como mecanismo para fazer com que a questão prejudicial de mérito, decidida como fundamento do pedido principal, fosse, também acobertada pela coisa julgada material. Vejam-se, a esse respeito, o CPC/1973 5.º, 325, 469 III e 470, no sentido de que não faziam coisa julgada os motivos, ainda que importantes para determinar-se o alcance da parte dispositiva da decisão ou sentença de mérito. Quanto às questões prejudiciais decididas incidentalmente no processo, também não eram alcançadas pela coisa julgada, exceto se a parte tivesse deduzido pedido expresso de declaração incidente sobre essa questão prejudicial, se a prejudicial fosse de mérito, se o juiz não fosse absolutamente incompetente para julgar a prejudicial, se a prejudicial pudesse ser objeto de ação autônoma.

(...)

• **10. Requisitos. São pressupostos para o pronunciamento incidente sobre a questão prejudicial de mérito:** a) haver litispendência; b) a matéria ter sido agitada pela parte; c) ter havido efetivo debate – existência de lide – sobre a questão prejudicial (CPC 503 § 1.º II); **d) tratar-se de questão prejudicial de mérito** (CPC 503 § 1.º I); **e) poder essa questão ser objeto de ação declaratória autônoma;** **f) não ser o juiz absolutamente incompetente para pronunciar-se principaliter sobre a questão prejudicial** (CPC 503 § 1.º III); g) ser compatível com o procedimento da ação principal. O fato de o CPC não haver repetido as regras do CPC/1973 5.º e 325 (ação declaratória incidental), não significa que não se possa deduzir pretensão declaratória incidentalmente no processo. A pretensão declaratória pode ser deduzida incidentalmente no processo: a) pelo autor, por meio do pedido referido nos comentários ao CPC 503, feito por petitio simplex; b) pelo réu, por meio de reconvenção (CPC 343) ou de petição simples. Admitindo a subsistência do interesse processual no pedido declaratório incidental: Antonio do Passo Cabral, in Alvim Wambier-Didier-Talamini-Dantas. Breves Comentários CPC, coment. 4 CPC 503/504, pp.1295-1297.

(...)

• 16. Questão prejudicial de mérito. Questões prévias são as que devem ser decididas antes do mérito. Dividem-se em preliminares e prejudiciais. Preliminar é a questão que deve ser cronologicamente decidida antes da questão seguinte; **prejudicial é a que tem de ser decidida antes e influencia o teor da questão seguinte (prejudicada)**. Somente a questão prejudicial de mérito é que pode ser objeto de pedido de resolução da questão prejudicial com força de coisa julgada (v., para o direito anterior: RT 560/95; RJTJSP 62/40; JTACivSP 104/398, 59/45). **O mérito deve ser, necessariamente, a questão prejudicada.**

• **17. Ação autônoma. A prejudicial que autoriza o pedido de decisão de questão prejudicial deve poder ser objeto de ação autônoma** (RJTJSP 95/67, 81/82; RJTJRS 52/184; Arruda Alvim. Tratado DPC, I, 463; Grinover. ADI, 82). **Não cabe pedido para declarar ilegitimidade de parte, porque essa questão, relativa às condições da ação, não pode ser objeto de ação autônoma** (RJTJSP 95/67). Embora a declaração sobre autenticidade ou falsidade de documento possa ser objeto de ação autônoma (CPC 19 II), não abre ensejo ao pedido de resolução de questão prejudicial com força de coisa julgada porque o texto especial do CPC 503 somente admite a resolução incidente sobre existência ou inexistência de relação jurídica e não sobre mero fato.

(...)

• **21. Competência.** O juízo da causa principal é o competente para o julgamento do pedido incidental de resolução de questão prejudicial com força de coisa julgada (CPC 61). O juiz terá de analisar a questão prejudicial, porque é pressuposto necessário para o exame do mérito (decisão incidenter tantum). **Para que possa decidi-la principaliter, é preciso que seja competente em razão da matéria** (Buzaid. Ação declaratória, 385, com base no CPC/1973) e da pessoa (CPC 503 § 1.º), ou melhor, que não seja absolutamente incompetente. Havendo essa incompetência, inadmissível o pedido incidental (Nery, RP 13/239; RTJ 129/502, com base no CPC/1973). Tanto a declaração incidenter tantum, quanto a principaliter sobre a questão prejudicial de mérito, se presentes os requisitos, notadamente o da competência do juízo, haverá, sobre as duas questões, coisa julgada material. Essa é a regra do CPC 503 § 1.º.

Sobre estes requisitos também apresentou suas considerações o professor Humberto Theodoro Júnior, *op. cit.*, nos seguintes termos:

810. Questões prejudiciais

O Código de 1973 excluía da coisa julgada “a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo” (art. 469, III). O Código novo segue rumo diametralmente oposto, ou seja, a coisa julgada pode abranger a resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentalmente, **desde que observados os requisitos do § 1º, do art. 503.**

(...)

O novo Código alterou o tratamento da questão prejudicial. Não há mais ação declaratória incidental. O que era tratado naquela extinta ação passa a ser uma pura alegação no curso do processo e se resolve na sentença, juntamente com o mérito da ação, por nele influir necessariamente.

Se por um lado, não se exige o ajuizamento formal de uma nova ação para decidir a questão prejudicial, é evidente que os requisitos para sua inserção no julgamento de mérito prevalecem nos moldes da legislação anterior. **Ou seja, se não se cumprirem os requisitos dos incisos do § 1º do art. 503, a questão prejudicial, ainda que analisada, não atingirá a força da coisa julgada. Não passará de questão apreciada no plano dos motivos da sentença e, nos termos do art. 504, I, não se tornará inapreciável em outros processos.**

Nessa esteira, o Código novo optou por entendimento bem diferente daquele que a lei anterior seguia. A coisa julgada, doravante recobrirá também a questão prejudicial, decidida expressa e incidentalmente no processo. Mas, para que isso aconteça, **o § 1º do art. 503, estabelece três requisitos:**

(a) da resolução da questão prejudicial deve depender o julgamento do mérito (inciso I);

(b) a seu respeito deve ter havido contraditório prévio e efetivo (requisito que exclui a revelia dos casos em que a solução de questão incidental surgida ulteriormente ao pedido possa sujeitar-se à regra do art. 503, § 1º) (inciso II); e

(c) o juízo deve ter competência em razão da matéria e da pessoa para resolver a prejudicial como questão principal (inciso III).

A política que orientou o NCPC foi a de facilitar a inclusão da questão prejudicial no alcance da coisa julgada, a partir de um critério de economia processual, “para que os jurisdicionados (e o Estado judicante) obtenham o máximo resultado possível em determinado processo”.

Isto será possível desde que a matéria suscitada no incidente de prejudicialidade (i) seja essencial para o julgamento do mérito da causa; (ii) tenha se submetido a contraditório prévio e efetivo; e (iii) o sentenciante tenha a necessária competência *ratione materiae* para apreciar o incidente como causa principal. Sem a ocorrência cumulativa desses três requisitos, a questão prejudicial somente será apreciada pelo julgador como motivo da sentença, ficando sua resolução, portanto, fora do alcance da coisa julgada (art. 504, I).

É com essa preocupação que o § 2º do art. 503 não autoriza a formação da coisa julgada em torno da questão incidental, quando a causa principal for daquelas sujeitas a restrições probatórias ou limitações à cognição, que tenham impedido o aprofundamento de sua análise. Em tal hipótese, a solução da prejudicial, somente poderá integrar o julgamento na categoria de motivo da sentença (art. 504, I). (...)

Analisando a questão prejudicial em debate, qual seja, sobre a possibilidade de inclusão dos dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos do produtor na base de cálculo dos créditos de PIS e de COFINS, conclui-se, de imediato, que esta não pode se

tornar definitiva em âmbito administrativo com a decisão da CSRF no Acórdão nº 9303-006.799, por não atender aos requisitos do art. 503, § 1º, do CPC.

Em primeiro lugar, esta matéria não pode ser objeto de ação autônoma no CARF; o contribuinte não pode buscar a declaração de inexistência desta relação jurídico-tributária em abstrato, quero dizer, que a Fazenda Nacional fique impedida de glosar os créditos dela originados. O contribuinte somente pode discutir esta matéria neste Conselho como questão prejudicial, incidental no julgamento de questão principal, seja relativa a Auto de Infração ou a Despacho Decisório de não homologação de compensação ou indeferimento de ressarcimento. Ou seja, a matéria somente pode ser discutida em um caso concreto, ao contrário do que ocorre no Poder Judiciário, no qual o contribuinte pode impetrar Mandado de Segurança preventivo buscando afastar a glosa destes créditos nos processos administrativos em que seja parte. Tal pedido em abstrato é perfeitamente possível na instância judicial, sendo objeto, questão principal em ação autônoma; no CARF, porém, essa questão somente pode ser arguida como matéria de defesa.

Em segundo lugar, a CSRF (bem como as Turmas Ordinárias) não tem competência para julgar esta matéria como questão principal, mas tão somente como questão incidental/prejudicial. Tal competência, em âmbito administrativo, está reservada com exclusividade ao Pleno da CSRF ou às suas Turmas, a depender da matéria, conforme determina o RICARF, em seu art. 72, §§ 1º e 2º do Anexo II:

Seção III

Da composição das Seções, Câmaras e Turmas

(...)

Art. 26. **As turmas da CSRF são constituídas pelo** presidente e vice-presidente do CARF e pelos presidentes e vice-presidentes das Câmaras da respectiva Seção.

Art. 27. **O Pleno da CSRF, composto pelo presidente e vice-presidente do CARF e pelos demais membros das turmas da CSRF,** reunir-se-á quando convocado pelo Presidente do CARF para deliberar sobre matéria previamente indicada.

(...)

CAPÍTULO V

DAS SÚMULAS

Art. 72. **As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula** de observância obrigatória pelos membros do CARF.

§ 1º **Compete ao Pleno da CSRF a edição de enunciado de súmula** quando se tratar de matéria que, por sua natureza, for submetida a 2 (duas) ou mais turmas da CSRF.

§ 2º **As turmas da CSRF poderão aprovar enunciado de súmula que trate de matéria concernente à sua competência.**

§ 3º As súmulas serão aprovadas por, no mínimo, 3/5 (três quintos) da totalidade dos conselheiros do respectivo colegiado.

Art. 73. A proposta de súmula será de iniciativa de conselheiro do CARF, do Procurador- Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil, ou

de Presidente de confederação representativa de categoria econômica habilitada à indicação de conselheiros.

§ 1º **A proposta de que trata o caput será dirigida ao Presidente do CARF, indicando o enunciado, devendo ser instruída com pelo menos 5 (cinco) decisões proferidas cada uma em reuniões diversas, em pelo menos 2 (dois) colegiados distintos**, excluídas as decisões das turmas extraordinárias de que trata o art. 23-A. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 2º A súmula entrará em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

§ 3º Para fins do disposto neste artigo, considera-se que os colegiados anteriores à data de aprovação deste Regimento Interno são distintos dos colegiados estruturados a partir de sua aprovação.

Art. 74. O enunciado de súmula poderá ser revisto ou cancelado por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica habilitada à indicação de conselheiros.

Como se depreende do RICARF, já existe mecanismo próprio para a análise de matérias em tese através de súmulas, **desde que aprovadas por, no mínimo, 3/5 (três quintos) da totalidade dos conselheiros do respectivo colegiado**. Somente estas se constituem em precedentes vinculantes/obrigatórios para os Conselheiros; as decisões das Turmas da CSRF em procedimento ordinário não possuem efeito vinculante, nem mesmo entre as partes (exceto quanto à questão principal, obviamente), por absoluta falta de previsão legal. As decisões da CSRF no julgamento de Recurso Especial devem ser compreendidos como precedentes de persuasão, tão somente.

A questão ora debatida, contudo, não é objeto de nenhuma súmula do CARF, em especial pela dificuldade de se obter sua aprovação com o quórum requisitado de, no mínimo, 3/5 (três quintos) da totalidade dos conselheiros do respectivo colegiado. Trata-se de matéria extremamente controversa neste Conselho, apesar de já estar pacificada dentro do Poder Judiciário, como demonstram os precedentes colacionados no tópico anterior.

Neste ponto, importante destacar que a CSRF modificou seu entendimento sobre a matéria, conforme se verifica a partir dos acórdãos nº 9303-011.782 (sessão de 18/08/2021) e 9303-011.615 (sessão de 21/07/2021). Logo, não é verdadeira a afirmação do Recorrente de que a jurisprudência da CSRF se consolidou no mesmo sentido do Acórdão nº 9303-006.799 (sessão de 16/05/2018).

Em suma, como a possibilidade de inclusão dos dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos do produtor na base de cálculo dos créditos de PIS e de COFINS não pode ser objeto de uma ação autônoma no CARF e como a CSRF não tem competência para julgar essa matéria como questão principal de um Recurso Especial, tal questão é julgada *incidenter tantum*, e não *principaliter*, não fazendo, assim, coisa julgada.

Além disso, algumas ações que versam sobre matéria tributária possuem a peculiaridade de se repetirem sucessivamente, pois são específicas para cada período de apuração, que, regra geral, é mensal. Assim, no caso de pedidos de ressarcimento de crédito de contribuições, a cada mês surge novo processo, e caso a Receita Federal entenda que parte deste crédito deve ser glosado por algum motivo específico, todos estes processos poderão vir a ser

objeto de julgamento administrativo. É o fenômeno processual das “relações jurídicas de trato continuado”.

O CPC estabeleceu uma regra específica para estas situações ainda na Seção V, que trata “Da Coisa Julgada”, no seu art. 505, inciso I:

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

II - nos demais casos prescritos em lei.

Sobre esta regra, assim se manifesta o professor Humberto Theodoro Júnior, *op. cit.*, nos seguintes termos:

817. Relações jurídicas de trato continuado e outros casos de rejuízos

(...)

Campo fértil na geração de relações de trato continuado é o do direito tributário, em que frequentes e numerosos são os tributos que geram obrigações periódicas. Mas nem sempre a *res in iudicium deducta*, em matéria de direito tributário, envolve essa relação material em seu aspecto dinâmico e continuativo, pois grande parte dos litígios fica restrita a determinados lançamentos.

Definir, portanto, se a sentença deve fazer coisa julgada sobre toda a relação jurídica tributária duradoura, ou se deve restringir-se ao lançamento impugnado vai depender da lide posta em juízo.

A extensão da coisa julgada em Direito Tributário, destarte, tanto pode ficar restrita a um exercício, ou um lançamento, como pode estabelecer-se em caráter permanente para alcançar todo o desenrolar futuro da relação continuativa mantida entre o contribuinte e o Fisco. O que vai determinar uma ou outra extensão será a demanda retratada no pedido formulado no processo. Se a pretensão veio estribada numa razão de ordem permanente, a questão solucionada na sentença abrangerá, sem dúvida, a relação jurídica de trato continuado em sua dimensão duradoura. Caso contrário, se a controvérsia exposta pela parte cinge-se a um isolado ato de tributação, não haverá como estender a eficácia da sentença para atingir outros lançamentos, ainda que promovidos em termos iguais ao enfrentado, pelo julgamento pretérito.

(...)

818. Limites temporais da coisa julgada

Costuma-se identificar o fenômeno da coisa julgada sobre relação jurídica continuativa com o chamado limite temporal da coisa julgada. Pretende-se, com isso, delimitar, no tempo, a eficácia da sentença dita determinativa, por consequência, também, a duração da coisa julgada. Na verdade, contudo, não é o efeito da sentença que é temporário, nem muito menos é a *res iudicata* que se extingue ao final de determinado momento. É o objeto do julgado que desaparece e, por isso, o comando sentencial deixa de atuar, não por ter extinguido sua força, mas por não ter mais sobre o que incidir. Entretanto, o acerto feito, em face da situação fático-jurídica apurada no tempo da sentença, continuará imutável e indiscutível, para sempre. **Se algum novo julgamento vier a acontecer entre as partes, já não será sobre o mesmo objeto,**

visto que a relação jurídica litigiosa estará envolvendo elementos novos que não foram apreciados na sentença anterior. Operará para o futuro, e não para o passado, este, sim, vinculado à coisa julgada.

Conforme já discutido neste voto, o contribuinte não pode apresentar perante a Administração Tributária, ou perante este Conselho, uma Petição solicitando uma decisão, em tese, em abstrato, sobre a possibilidade de inclusão dos dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos do produtor na base de cálculo dos créditos de PIS e de COFINS.

As autoridades julgadoras administrativas somente possuem competência para julgar casos concretos, cujo pedido principal é o cancelamento de uma autuação ou de um Despacho Decisório que lhe negou um direito creditório, à exceção do Pleno da CSRF, ou de suas Turmas, quando em decisões sobre a aprovação de súmulas, estas sim decididas em abstrato e de caráter vinculante para os julgadores.

Neste sentido, o STF aprovou a Súmula 239:

Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

A Súmula 239 tem sido aplicada pelo STF nos seguintes termos, conforme os precedentes da Corte abaixo colacionados:

i) Ag. Reg. na Reclamação 10.193/SP, Relator Min. Roberto Barroso, julgamento em 24/11/2015:

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR):

1. Conheço do recurso, mas lhe nego provimento.
2. Com efeito, no julgamento do RE 243.363, foi reconhecida a imunidade tributária (art. 150, VI, c, da CF/1988) ao imóvel do reclamante situado à Av. Guilhermina Guinle, nº 240, constituído pelos lotes do Jardim Guilhermina nºs 1 a 5 e 17 a 20, e ainda pelo lote 16 da quadra 65, no Município de Praia Grande, onde funciona sua colônia de férias.
3. Dessa forma, não cabe rediscutir o mérito da decisão proferida por esta Corte no RE 243.363, já transitada em julgado, que declarou inexistente a relação jurídico-tributária quando do lançamento de IPTU sobre o imóvel do reclamante.
4. Ademais, não prospera a alegação do Município de que o mencionado recurso extraordinário apenas implicou a declaração de inconstitucionalidade da LC Municipal nº 53/1993, sendo possível a cobrança do IPTU a partir da LC Municipal nº 236/1999, que a sucedeu. Afinal, o reconhecimento da imunidade tributária foi feito com base na alínea c do inciso VI do art. 150 da CRFB/1988, o que constitui limite à competência tributária das pessoas políticas.
5. Assim, não incide no caso a Súmula 239/STF, pois a decisão paradigma não é limitada a um exercício financeiro nem a um lançamento específico, até porque foi acolhido o pedido de declaração de inexistência de relação jurídico-tributária, de modo que é desnecessário qualquer novo pedido administrativo de isenção.

6. Ressalta-se que o precedente citado na decisão agravada, sobre a inexistência de imunidade para colônias de férias de sindicatos, não tem relevância em sede de reclamação, pois ela não é sucedâneo de ação rescisória.

7. Diante do exposto, nego provimento ao agravo regimental.

ii) Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo 881.520/DF, Relatora Min. Cármen Lúcia, julgamento em 23/06/2015:

V O T O

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (Relatora):

1. Razão jurídica não assiste à Agravante.

2. Como afirmado na decisão agravada, o Supremo Tribunal Federal assentou que “a coisa julgada, em matéria de cobrança de ICMS, tem por delimitação a relação jurídico-tributária emergente da operação, ou operações, que foi controvertida e julgada no caso concreto”. Incide, na espécie, a Súmula n. 239 deste Supremo Tribunal:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DECLARATÓRIA. EXECUÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO AO ENUNCIADO Nº 239 DA SÚMULA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NÃO CONFIGURADA. 1. A coisa julgada, em matéria de cobrança de ICMS, tem por delimitação a relação jurídico-tributária emergente da operação, ou operações, que foi controvertida e julgada no caso concreto, a teor do Enunciado n. 239 da Súmula do STF. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento” (AI 840.377-AgR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 24.4.2012).

“ACÓRDÃO QUE ENTENDEU PELA LEGITIMIDADE DA PRÁTICA DO DIFERIMENTO DO ICM. PRETENZA AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA COISA JULGADA. Acórdão que se encontra em consonância com a jurisprudência desta Corte, segundo a qual o diferimento do ICM não gera direito ao crédito do tributo, nem ofende o princípio da não-cumulatividade, não havendo que se falar, ainda, em coisa julgada se a decisão invocada se refere a exercícios anteriores (Súmula 239 do STF). Agravo regimental improvido” (AI 189.787-AgR, Relator o Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 4.4.1997).

(...)

5. Pelo exposto, nego provimento ao agravo regimental.

iii) Emb. Decl. no Recurso Extraordinário com Agravo 704.846/PR, Relator Min. Dias Toffoli, julgamento em 28/05/2013:

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Primeiramente, recebo os embargos de declaração como agravo regimental, nos termos da pacífica jurisprudência desta Corte.

O inconformismo não merece prosperar, haja vista que as alegações deduzidas no agravo são insuficientes para infirmar a fundamentação que ampara a decisão agravada, a qual se encontra em sintonia com a orientação jurisprudencial deste Supremo Tribunal Federal.

(...)

Quanto ao alegado efeito prospectivo conferido pelo acórdão recorrido, verifico que, em última análise, o que pretende o agravante é a modulação dos efeitos da decisão proferida pelo Tribunal de origem, que declarou a inconstitucionalidade do IPTU progressivo, alegadamente com base na Súmula 239/STF. Assim, sem reparos a decisão que concluiu pela ausência de repercussão geral da questão, com respaldo no RE n.º 592.321/RJ, Relator o Ministro Cezar Peluso.

Note-se, por oportuno, que o pedido inicial acolhido no acórdão recorrido não é de anulação de lançamento de exercício financeiro específico, caso em que poderia incidir a Súmula 239/STF, mas, sim, de declaração de inconstitucionalidade do IPTU progressivo incidente sobre determinados imóveis “enquanto o fundamento para a respectiva cobrança for a legislação atual”.

Declarada a inconstitucionalidade da norma tributária, seu efeito perdura enquanto não ocorrerem alterações nas circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes quando prolatada a decisão. A primeira hipótese de alterações nas circunstâncias fáticas ou jurídicas pode decorrer de alteração legislativa que modifique, de modo substancial, a situação jurídica do objeto do pedido ou a causa de pedir.

A esse respeito, vide trecho da ementa de julgado do Superior Tribunal de Justiça no Resp. n.º 703.526/MG, Primeira Turma, Relator o Ministro Francisco Falcão, nos seguintes termos:

“Isso porque o juízo de certeza desenvolvido pela sentença sobre determinada relação jurídica concreta decorreu, na verdade, de juízo de certeza sobre a situação jurídica mais ampla, de caráter duradouro, componente, ainda que mediata, do fenômeno de incidência. Essas sentenças conservarão sua eficácia vinculante enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza” (grifo nosso).

(...)

Nego provimento ao agravo regimental.

No mesmo sentido decidiu o STJ, excepcionando a aplicação da Súmula 239/STF apenas nos casos em que ocorra a **declaração de inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Fisco**, mediante declaração de inconstitucionalidade de Lei, conforme REsp 1.118.893/MG, julgado em 23/03/2011 sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT, DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.

2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art. 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).

3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

5. Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores" (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).

6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).

7. "As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material" (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).

8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ.

A tese jurídica formada foi a seguinte:

"Não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade".

Por fim, devo analisar a interpretação dada ao art. 45 do Decreto nº 70.235/72 no sentido de que este "*veicula um efeito preclusivo extraprocessual **para outros processos** em curso do mesmo sujeito passivo*". Segundo o voto divergente apresentado durante a sessão, uma

vez existindo decisão definitiva administrativa, esta deveria ser aplicada a todos os demais processos semelhantes do Recorrente, tanto para a questão principal, quanto para as questões decididas incidentalmente, e apenas quando fossem favoráveis ao sujeito passivo.

Vejam, mais uma vez, o texto legal:

Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

Com a devida vênia, da simples leitura do dispositivo legal conclui-se que a interpretação dada pelas conselheiras vencidas resta equivocada. Sua redação em momento algum determina que o resultado de um julgamento deva ser estendido, obrigatoriamente, para todos os demais, e muito menos que isso somente possa ocorrer quando for favorável ao sujeito passivo.

Em primeiro lugar, o dispositivo estabelece uma regra expressamente dirigida à “autoridade preparadora”, aquela que executa, operacionaliza as atividades decorrentes da competência funcional das autoridades tributárias, e não à “autoridade julgadora”, que realiza a atividade específica de julgar os recursos apresentados pelos contribuintes. Observe-se que o art. 45 está inserido na Seção IX do Capítulo I, intitulada “Da Eficácia e Execução das Decisões”. Os dois últimos artigos desta Seção são justamente o art. 45 e o art. 44, que dispõe o seguinte:

Art. 44. A decisão que declarar a perda de mercadoria ou outros bens **será executada pelo órgão preparador**, findo o prazo previsto no artigo 21, segundo dispuser a legislação aplicável.

Como se verifica, os art. 44 e 45 são, sem sombra de dúvidas, normas de execução, destinadas aos órgãos e autoridades com esta competência funcional.

Prosseguindo, o dispositivo estabelece regra no sentido de que o sujeito passivo seja exonerado dos “*gravames decorrentes do litígio*”. Sobre este trecho da norma devem ser feitas duas observações:

(i) os gravames decorrentes das lides administrativo-tributárias são os mais variados: não homologação de compensações; cobranças administrativas e judiciais (execuções), inscrição no CADIN (Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal), negativa de emissão de CND (Certidão Negativa de Débitos), inscrição na Dívida Ativa da União e consequente emissão de CDA (Certidão da Dívida Ativa), dentre outros. Resumidamente, um gravame é uma restrição, um encargo que incide sobre uma coisa ou um direito. Um gravame, em geral, pode ser objeto de registro perante órgãos públicos, como nos casos de hipoteca, penhor, etc. Um tributo não é um gravame decorrente de uma disputa tributária, mas sim uma prestação compulsória que surge com a ocorrência do fato gerador, situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O tributo pode ser objeto do litígio, mas nunca uma decorrência deste. Logo, não é correto afirmar que “*a expressão “gravames decorrentes do litígio” se refere a todas as exigências pecuniárias respaldadas na motivação que foi enfrentada pela decisão administrativa, **seja do ato revisado, seja de outros lavrados pelos mesmos motivos, abrangendo valores de tributos (exigidos ou não repetidos ao sujeito passivo) e penalidades pecuniárias**”*. Nem mesmo as penalidades tributárias (multa de mora e multa de ofício) estão inclusas no comando legal do art. 45, pois a autoridade preparadora

não pode exonerar o sujeito passivo do seu pagamento; tal exoneração deve constar da decisão definitiva, ainda que implicitamente;

(ii) a exoneração deve se dar em relação aos gravames decorrentes **do litígio**. Portanto, uma decisão definitiva, regra geral, não tem repercussão em outros litígios, mas tão somente naquela para o qual foi proferida a decisão. Por exemplo, se no litígio X, objeto do processo X1, foi proferida decisão cancelando o Auto de Infração referente a determinado tributo, o valor deste débito deverá ser excluído dos sistemas da Receita Federal; contudo, se no litígio Y, objeto do processo Y1, for proferida decisão favorável à Fazenda Nacional, mantendo Auto de Infração referente a outro tributo, ou ao mesmo, porém para outro período de apuração, permanecerá o gravame referente à impossibilidade de emissão da CND, por conta do segundo débito (apesar da exoneração do primeiro).

Por fim, observe-se que o dispositivo determina que a exoneração dos gravames devesse ocorrer “de ofício”, ou seja, trata-se de norma visando a atribuir maior efetividade às decisões administrativas, dispensando o contribuinte de ter que apresentar petições distintas para cada gravame que precise ser removido. Basta existir uma decisão definitiva sobre a matéria para que a autoridade preparadora, independentemente de pedido expresso do contribuinte ou de qualquer outra providência, tome providências visando a que todas as consequências advindas da decisão sejam imediatamente implementadas.

III - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Declaração de Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Em sessão, manifestei interesse em apresentar declaração de voto considerando que a matéria controversa no presente processo já foi objeto de decisão administrativa definitiva favorável ao sujeito passivo PILECCO NOBRE ALIMENTOS LTDA, proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 9303-006.799 (Processo 11075.000705/2007-54 Data da Sessão 16/05/2018 Relatora Tatiana Midori Migiyama)¹.

Sob estas circunstâncias, entendo que é aplicável à hipótese a expressão do art. 45 do Decreto 70.235/72, que expressa:

Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

Como tive a oportunidade de desenvolver em minha tese de doutorado que deu origem ao livro *Efeitos das decisões no processo administrativo tributário*, ao disciplinar especificamente as decisões administrativas tributárias definitivas favoráveis aos sujeitos passivos, o referido art. 45 do Decreto nº 70.235/1972 veicula um efeito preclusivo extraprocessual para outros processos em curso do mesmo sujeito passivo.²

Ou seja, especificamente para as decisões administrativas tributárias favoráveis ao sujeito passivo com conteúdo material, a lei determina que a Administração Pública Tributária, como parte vencida, exonere o sujeito passivo **não apenas dos gravames indicados no ato administrativo tributário revisado (como exigido pelo art. 156, IX, do CTN), mas também todos aqueles que sejam decorrentes do litígio resolvido de forma definitiva.**

¹ Decisão definitiva conforme informação constante do COMPROT:

Dados do Processo	
Número:	11075.000705/2007-54
Data de Protocolo:	29/03/2007
Documento de Origem:	COMPSN29032007
Procedência:	
Assunto:	COMPENSACAO - PIS
Nome do Interessado:	PILECCO & CIA LTDA
CNPJ:	88.944.558/0001-76
Tipo:	Digital
Sistemas:	Profisc: Não e-Processo: Sim SIEF: Não controlado SIEF

Localização Atual	
Órgão de Origem:	SEC ORIENT ANALISE TRIBUTARIA-DRF-STM-RS
Órgão:	ARQUIVO DIGITAL ORGAOS CENTRAIS-RFB-MF
Movimentado em:	04/04/2019
Sequência:	0027
RM:	10420
Situação:	ARQUIVADO
UF:	DF

² DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Efeitos das decisões no processo administrativo tributário*. Belo Horizonte: Forum, 2021, p. 199-205

O signo *gravames* adotado pelo dispositivo deve ser concebido em uma acepção *lata* do termo, referindo-se à própria situação vivenciada pelo sujeito passivo no litígio administrativo, com a restrição de seu direito fundamental à propriedade. Trata-se de um signo não utilizado no CTN, mas que igualmente foi empregado nessa acepção ampla, no art. 64 da Lei n.º 9.784/1999, para se referir à impossibilidade de *reformatio in pejus* das decisões administrativas, com o agravamento da situação do sujeito.³ Indica o dispositivo que “o órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência”, sendo que se “puder decorrer *gravame* à situação do recorrente, este deverá ser cientificado para que formule suas alegações antes da decisão”. Com isso, a expressão “gravames decorrentes do litígio” se refere a **todas as exigências pecuniárias respaldadas na motivação que foi enfrentada pela decisão administrativa**, seja do ato revisado, seja de outros lavrados pelos mesmos motivos, abrangendo valores de tributos (exigidos ou não repetidos ao sujeito passivo) e penalidades pecuniárias. O termo gravame, portanto, não possui acepção restrita, não é relativo tão somente às penalidades pecuniárias (multa).

Dessa forma, a decisão administrativa que concede a tutela jurisdicional de forma favorável ao sujeito passivo enseja o cancelamento total ou parcial do ato administrativo tributário revisado, conforme pedidos formulados pelo sujeito passivo em sua defesa. No entanto as razões utilizadas como fundamento para resolver o litígio serão aplicáveis, igualmente, aos outros atos administrativos tributários fundados na mesma causa de pedir (motivação do ato administrativo tributário cancelado), conforme exigido pelo art. 45 do Decreto n.º 70.235/1972, por se referirem ao mesmo litígio já definitivamente resolvido pela decisão administrativa tributária.

Esse raciocínio é depreendido com ainda mais clareza da leitura conjunta do art. 45 do Decreto n.º 70.235/1972 e do art. 31 do mesmo diploma, que trata dos elementos da decisão administrativa. Com efeito, o art. 31 determina a fundamentação como elemento essencial da decisão administrativa tributária, na qual devem ser enfrentadas todas as razões expostas na motivação do ato administrativo tributário sob revisão e na defesa administrativa apresentada.⁴

E é na fundamentação da decisão administrativa que o litígio a que se refere o art. 45 será definitivamente julgado. O referido dispositivo exige que todos os gravames decorrentes do litígio sejam exonerados com fulcro na fundamentação da decisão administrativa tributária definitiva favorável ao sujeito passivo. Essa extinção irá atingir o ato administrativo tributário revisado ou outros atos administrativos lavrados com base na mesma motivação contra o sujeito passivo.

Com isso, esse dispositivo normativo é suficiente para reconhecer a produção de efeitos extraprocessuais materiais da decisão administrativa tributária favorável ao sujeito passivo em outros processos em curso do mesmo sujeito, que envolvam o mesmo litígio (mesma causa de pedir, mesmo objeto), que tenham sido instaurados pela Administração Pública Tributária ou ainda estejam em curso. Com fulcro no art. 45 do Decreto n.º 70.235/1972, as

³ FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de direito administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 457.

⁴ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das decisões no processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: Forum, 2021, p. 112-114

mesmas razões de julgamento adotadas para a resolução de um litígio devem ser aplicadas, de ofício, para outros litígios idênticos entre as mesmas partes.

Atentando-se para o presente caso, observa-se que o presente processo envolve o idêntico litígio já resolvido de forma definitiva pela CSRF em favor da ora Recorrente no Acórdão 9303-006.799. O litígio específico que pode ser aqui identificado se refere ao creditamento do PIS e da COFINS sobre a transferência de produtos acabados entre estabelecimento, que também constou da motivação do ato administrativo tributário objeto do referido acórdão:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007 (...) CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. **Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.** Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições. (...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, **por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para excluir da base de cálculo o valor do crédito presumido de ICMS e frete na transferência de produtos acabados, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento quanto ao crédito de fretes na transferência de produtos acabados.** Por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao recurso com relação aos créditos sobre as embalagens de transporte, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, em relação a crédito sobre embalagens.

(Processo 11075.000705/2007-54 **Contribuinte PILECCO NOBRE ALIMENTOS LTDA** Data da Sessão 16/05/2018 Relatora Tatiana Midori Migiyama Acórdão 9303-006.799)

A identidade no litígio pode ser identificada por se referir:

- (i) às mesmas partes (ora Recorrente, PILECCO NOBRE, e a Fazenda Nacional)
- (ii) à mesma motivação do ato administrativo tributário sob revisão (que glosou os créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS na transferência entre estabelecimentos por entender que não há respaldo legal para o creditamento);
- (iii) ao mesmo pedido do sujeito passivo formulado em suas defesas administrativas (de cancelar o ato sob revisão em razão da validade do crédito de PIS e COFINS não cumulativo por ele aproveitado, por

encontrar respaldo legal seja no inciso II, seja no inciso IX do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003).

E aqui é essencial salientar que a motivação (e os correspondentes pressupostos de fato e de direito) poderá ser idêntica em dois ou mais atos administrativos tributários, ainda que se refiram a períodos de apuração distintos ou tributos distintos.⁵ A única exigência é que o tributo esteja abrangido pela competência do órgão jurisdicional administrativo que proferiu a decisão (por exemplo, as decisões administrativas tributárias definitivas proferidas pelo CARF só serão aplicáveis para conflitos relativos a tributos federais que se utilizarem da mesma motivação).

Portanto, uma vez que o mesmo litígio já foi resolvido de forma definitiva, em sentido favorável ao sujeito passivo, entendendo pela validade do crédito do PIS e da COFINS não cumulativos na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos por encontrar fundamento legal, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

Como se depreende da expressão do dispositivo sob análise, a aplicação de ofício da decisão deveria ser realizada pela autoridade fiscal de origem (autoridade preparadora), com fulcro na função de autotutela do art. 149, I, do CTN (“o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa (...) quando a lei assim o determine”). Esse direcionamento para a autoridade preparadora mostra-se coerente com o fato de os julgadores administrativos **não terem mais atividade jurisdicional a desempenhar, uma vez que a tutela jurisdicional já foi prestada pela decisão administrativa definitiva**. Com efeito, o julgador administrativo estará “impedido de rejulgar pedido baseado em mesma causa de pedir entre as mesmas partes”.⁶ Ademais, é o agente fiscal na unidade preparadora de origem quem terá conhecimento de quais foram os diferentes atos administrativos tributários lavrados com a mesma motivação. Com isso, é possível encerrar os litígios de forma eficaz, sem necessidade de qualquer interferência no mérito pela autoridade julgadora.

Dessa forma, no presente caso, não apenas o presente Colegiado não poderia julgar diferente (entendendo por negar o direito ao crédito reconhecido na decisão definitiva favorável, como prevaleceu por maioria de votos), mas deveria, por exigência legal do art. 45, do Decreto n.º 70.235/72, encaminhar o processo à autoridade fiscal de origem para aplicar as razões de decidir da decisão administrativa tributária definitiva favorável ao sujeito passivo.

Em se tratando de atos lavrados com os mesmos motivos (pressupostos de fato e pressupostos de direito) e, portanto, a mesma motivação que tenha sido julgada na decisão administrativa definitiva favorável ao sujeito passivo, a aplicação de suas razões de decidir é um verdadeiro **dever** das autoridades administrativas, por exigência legal do art. 45 do Decreto n.º 70.235/1972, e não mera faculdade.

Nesse sentido, trago as razões pelas quais eu votei no sentido de dar provimento ao recurso para reverter a glosa dos créditos sobre fretes decorrentes da transferência de produtos

⁵ Quanto à motivação do ato administrativo tributário (incluído o Auto de Infração e o Despacho Decisório) e seus pressupostos de fato e de direito do ato, bem como quanto a motivação da decisão administrativa tributária, *vide*: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Efeitos das decisões no processo administrativo tributário*. Belo Horizonte: Forum, 2021, p. 114-123.

⁶ MARINONI, Luiz Guilherme. *Coisa julgada sobre questão*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018. p. 302.

acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, considerando a aplicação da decisão administrativa proferida no PAF n.º 11075.000705/2007-54 (Acórdão n.º 9303-006.799).

É como declaro meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne