



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11080.724451/2011-71
ACÓRDÃO	3202-004.232 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COPELUL-CIA PETROQUIMICA DO SUL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/04/2007

SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Desnecessário a perícia sendo a matéria a decidir de cunho eminentemente interpretativo no âmbito do direito e da legislação vigente.

PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica - entendimento emanado pelo STJ no REsp 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018.

CRÉDITOS DE PIS E COFINS IMPORTAÇÃO VINCULADOS À RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VEDAÇÃO À COMPENSAÇÃO.

É vedada a compensação de créditos de PIS e Cofins de importação vinculados à receitas de exportação, podendo os contribuintes, entretanto, pelo princípio da não-cumulatividade, descontar dos valores devidos da contribuição, créditos relativos a essa mesma contribuição paga em operações anteriores.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar o pedido de realização de perícia/diligência, para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Aline Cardoso de Faria, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Na condição de redator *ad hoc*, designado para formalizar o voto, passo a transcrever o relatório elaborado na minuta do voto proferido pela Conselheira Aline Cardoso de Faria, na reunião assíncrona de 24 de julho de 2026:

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/RPO), que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, em desfavor da Recorrente COPESUL-CIA PETROQUIMICA DO SUL

Quanto à origem, por bem relatar e resumir os fatos, adota-se parte do relatório do Acórdão recorrido:

Trata-se de manifestação de inconformidade contra homologação parcial da compensação de débitos de CIDE com créditos de PIS não cumulativo vinculados à receitas de exportação indicados nos PER/DCOMP 18438.08246.090507.1.3.08-2601. Valor solicitado: R\$ 1.543.797,30. Valor homologado: R\$ 628.684,19.

Com base na análise do processo produtivo da empresa bem como das informações adicionais por ela apresentadas, foi elaborado o Parecer DRF/CCI/SAORT nº 103/2011 (fls. 1599 a 1616), que embasou a decisão que glosou parte dos créditos por não se enquadrarem no conceito de insumo geradores de créditos de que tratam o inciso II, art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e § 4º, art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, e parte de créditos vinculados a importação apurados nos termos do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, não passíveis de compensação. A tabela abaixo resume as glosas efetuadas:

Glosas	Valor
Transporte aquaviário entre filiais	R\$ 2.381.554,36
Transporte rodoviário entre filiais	R\$ 36.715,86
Carvão utilizado para produzir vapor utilizado no próprio processo industrial	R\$ 609.597,67
Diesel marítimo	R\$ 55.692,00
Gás Natural utilizado na produção de energia elétrica	R\$ 2.056.219,80
Kurita Oxa utilizada no tratamento químico da água da caldeira	R\$ 4.706,51
Kurita Oxm utilizada no tratamento químico da água da caldeira	R\$ 6.332,06
Óleo combustível utilizado na produção de vapor para o processo industrial	R\$ 307.202,41
Petroflo - Produto de limpeza	R\$ 12.197,50
Sulfato Alumínio Férrico utilizado no tratamento de resíduos	R\$ 40.047,92
Depreciação do ativo imobilizado não comprovada por notas fiscais	R\$ 4.661.344,85

Cientificada, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade em 18/01/2012, às fls. 1633 a 1675, na qual contestou o procedimento fiscal, aduzindo as razões a seguir.

Primeiramente, discorreu sobre a não-cumulatividade da Cofins, partindo de seu suporte constitucional, argumentando ser juridicamente inadmissível qualquer interpretação do conceito de insumo posto na Lei nº 10.833/2003, “que implique na cumulatividade” da contribuição.

Acrescentou que, diferentemente do entendimento da fiscalização, o art. 3º, § 3º da referida lei “preceitua que o direito ao crédito se circunscreve aos **bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos** a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.” Assim, todos os itens que compuserem o custo das mercadorias exportadas, bem com as despesas assumidas para esse fim, ensejam o direito ao creditamento.

Em síntese, propugnou pelo direito à apropriação de créditos sobre todos os “gastos incorridos pela pessoa jurídica para fabricar e vender mercadorias enquadradas nas hipóteses” mencionadas, “e não apenas os bens e serviços aplicados diretamente em tais atividades.” Transcreveu trechos de Acórdãos do CARF e da Câmara Superior de Recurso Fiscais, que dariam guarida à sua argumentação.

Prosseguiu alegando que é na legislação do Imposto de Renda que o intérprete deve buscar a definição do alcance do direito ao crédito, transcrevendo o art. 290 do RIR aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, que trata do custo de produção de bens e serviços, para reafirmar a incidência do direito sobre todos os custos diretos e indiretos de produção.

Transcreveu doutrina relativa ao tema, mencionando ainda, em relação aos gastos classificáveis como custos de produção, cuja Lei das Sociedades Anônimas seria silente, o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, da FIECAFI, que discriminaria tais gastos, bem como norma do IBRACON, trazendo a definição de custo e critérios para sua avaliação. Ainda nessa esteira, acrescenta serem geradoras de crédito, a teor do art. 299 do RIR e da NPC 14 do IBRACON, as despesas incorridas relacionadas às receitas em voga.

Tratou da impropriedade da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, que teria adotado o conceito de insumo do IPI para fins de apuração de créditos da Cofins.

Em resumo, sustentou que a caracterização do insumo se dá pela imprescindibilidade do bem ou serviço no processo fabril, independente do contato físico direto com o bem produzido. A ação direta não está adstrita ao contato físico do bem ou serviço (insumo) com a mercadoria em produção, mas sim à sua afetação direta ao processo produtivo, em vista da essencialidade daquele para a consecução deste.

Passou a tratar, um a um, dos insumos cujos créditos foram glosados pela fiscalização, descrevendo sua utilização no processo produtivo e citando os respectivos laudos técnicos anexados aos autos e em seguida, discorreu sobre as demais glosas efetuadas pela fiscalização:

a) Carvão e Óleo Combustível: insumos utilizados na produção de vapor, o qual é utilizado como energia térmica e vendido como utilidade para outras empresas do Pólo Petroquímico. Se por um lado a fiscalização não efetuou glosas quanto ao carvão e óleo combustível utilizados na produção de vapor destinado à venda, as promoveu quando o vapor era utilizado como trocador de calor no processo produtivo. A alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007, no inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833, passou a prever o crédito também sobre a energia térmica consumida pela pessoa jurídica;

b) Gás Natural: possui duas funções distintas, sendo utilizado como matéria prima na produção de eteno e como combustível fornecendo energia térmica indispensável ao processo industrial, ambas gerando direito a crédito. Mesmo não integrando fisicamente o produto final, o gás natural utilizado como combustível é essencial no processo de industrialização;

c) Kurita: produto utilizado no tratamento químico da água de caldeira como anticorrosivo e para manter o pH da água necessário para produção de vapor de boa qualidade, cuja essencialidade ao processo produtivo é inconteste, configurando-se em insumo gerador de crédito;

d) Petroflo: solubilizante e antipolimerizante consumidos no processo produtivo, que “têm fundamental importância na obtenção do produto final, visto que é a água tratada com os referidos produtos que dará origem ao vapor que será misturado com a nafta e/ou condensado nas fases seguintes do processo”, restando claro sua natureza de insumo;

e) Insumos utilizados no Tratamento de Água, como o sulfato de alumínio, que são utilizados na obtenção de água desmineralizada, água clarificada e água potável, todos produtos finais da impugnante e que portanto geram direito a crédito;

f) Diesel Marítimo: o diesel marítimo, conforme se infere do laudo técnico ora colacionado, também é insumo que gera direito ao crédito de Cofins, devendo portanto compor sua base de cálculo;

g) Fretes: para tornar mais célere a entrega dos produtos aos seus clientes, a requerente fixou diversos centros de distribuição em locais estratégicos espalhados por todo o Brasil, para fins de armazenamento e venda. As remessas dos produtos aos pontos de distribuição reclamam a contínua contratação de serviços de transporte, cujo ônus recai sobre a requerente. São etapas do percurso que os produtos percorrerão até os destinatários finais da venda, consubstanciando-se em “frete na operação de venda”, termo usado na Lei 10.833, de 2003;

h) Despesas de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado: segundo a fundamentação do despacho decisório a requerente apresentou à fiscalização apenas um relatório demonstrativo de depreciação que representa meras planilhas que nada provam, haja visto não estarem lastreadas pelas respectivas notas fiscais de aquisição. O fundamento não merece prosperar pois a prova do direito creditório pode ser feita com base em diversos elementos e não apenas mediante a apresentação de notas fiscais. Os documentos apresentados pela requerente não são meras planilhas e sim de relatórios gerenciais extraídos dos seus sistemas de controle do ativo imobilizado. Há uma

dificuldade em reunir milhares de notas fiscais, especialmente considerando o tamanho da empresa, a maior indústria petroquímica da América Latina e que a empresa foi incorporada pela requerente. Ademais, a apuração do crédito informado no DACON está totalmente lastreada nos seus registros contábeis. Acrescentou tratar-se de “empresa séria e conceituada no mercado nacional e internacional”, sociedade anônima de capital aberto, sujeita à fiscalização por parte da CVM, inclusive com auditoria externa independente, em estrito cumprimento ao art. 177, § 3º da Lei nº 6.404, sendo certo que, feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo;

i) Créditos de PIS Importação vinculados a Receita de Exportação: apesar da fiscalização reconhecer a existência do crédito, entendeu que a compensação empreendida pela requerente apenas poderia ter sido realizada após o final do trimestre calendário em que apurado o crédito. Ao editar a regra estampada no art. 16 da Lei nº 11.116/2005, limitou indevidamente o alcance da compensação dos créditos de PIS-Importação vinculados às receitas de exportação ao permiti-la apenas ao final do trimestre calendário, violando o princípio da não cumulatividade;

Com essas considerações, propugnou pela procedência do direito à integralidade do crédito e homologação das compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido, protestando ainda pela juntada posterior de documentos e pela realização de diligência fiscal hábil a atestar tudo o quanto pontuado na manifestação de inconformidade.

Em 18/10/2013 apresentou razões complementares à manifestação de inconformidade às fls. 1773 a 1785:

j) Em que pese não ter admitido a compensação dos créditos de Cofins Importação vinculados às receitas de exportação, o fiscal deveria então, seguindo sua própria lógica, tê-los transportados para os meses subsequentes, quiçá para o trimestre seguinte, em vista da impossibilidade de serem integralmente utilizados na dedução da contribuição devida no mês. Porém, não foi o que fez a fiscalização, que não transportou para o mês subsequente, tampouco para o trimestre seguinte, o crédito restante apurado, no valor de R\$ 830.346,76.

k) A requerente, visando comprovar em definitivo a natureza do insumo que gozam todos os produtos e serviços cujos créditos foram desprezados pelo fisco, contratou serviço técnico especializado do Instituto de Pesquisas Tecnológicas para a elaboração do Parecer Técnico 20.465-301, com a verificação dos processos produtivos da empresa atestando a imprescindibilidade dos produtos e serviços cujos créditos foram glosados na industrialização e comercialização de produtos petroquímicos de segunda geração;

l) Requereu ainda com fulcro no art. 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/1972 e do art. 36 do Decreto nº 7.574/2011, que seja realizada diligência fiscal a fim de responder os quesitos anexos.

Em petição firmada 21/08/2017, fls. 2265 a 2267, a requerente desistiu parcialmente da manifestação de inconformidade, em relação às discussões sobre parte da glosa referente aos créditos apurados sobre Encargos de Depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado, renunciando cumulativa, irrevogável e irretroatamente às alegações de direito sobre as quais fundamenta parte da defesa aviada. Ressalta a signatária que os referidos débitos foram apurados em razão do reconhecimento da procedência das glosas no valor de

R\$4.030.595,84. A desistência implica na inclusão no PERT do débito no valor de R\$8.798,56. Esclarece que o débito incluído no PERT foi apurado por meio da aplicação dos percentuais representativos das exportações realizadas e da alíquota de PIS conforme demonstrativo apresentado na petição.

O processo foi devolvido à unidade de origem para realizar os procedimentos pertinentes à desistência parcial no sistema de arrecadação e posteriormente remetido novamente para distribuição na DRJ.

A 5ª turma de julgamento da DRJ proferiu o acórdão nº 14-87.748 em 28/08/2018 julgando improcedente a manifestação de inconformidade.

Inconformada, a interessada apresentou embargos de declaração alegando que a DRJ não se pronunciou sobre aspectos relevantes suscitados pela Embargante na Manifestação de Inconformidade ofertada. Não obstante reconhecer que todos os itens impugnados foram relatados no acórdão, alegou que o voto deixou de apreciar os argumentos relativos aos créditos apurados sobre Encargos de Depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado, bem como em relação às despesas com frete apontadas em sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Em decisão por unanimidade, a 5ª TURMA/DRJ/RPO votou para julgar parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo o crédito tributário em litígio, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/04/2007

LAPSO MANIFESTO. RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO. NOVO ACÓRDÃO.

As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo. A fim de efetuar a correção, deve ser proferido novo acórdão, anulando-se o anterior.

PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica - entendimento emanado pelo STJ no REsp 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018.

CRÉDITOS DE PIS E COFINS IMPORTAÇÃO VINCULADOS À RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VEDAÇÃO À COMPENSAÇÃO.

É vedada a compensação de créditos de PIS e Cofins de importação vinculados à receitas de exportação, podendo os contribuintes, entretanto, pelo princípio da não-cumulatividade, descontar dos valores devidos da contribuição, créditos relativos a essa mesma contribuição paga em operações anteriores.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cientificada, a Recorrente interpôs recurso voluntário no qual requer a reforma do Acórdão recorrido nos termos das razões de pedir.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Redator *ad hoc*.

Na condição de redator *ad hoc*, designado para formalizar o voto, passo a transcrever o voto elaborado pela Conselheira Aline Cardoso de Faria, na reunião assíncrona de 24 de julho de 2026, registrado no módulo de julgamento do sistema e-Processo:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

I – Do pedido de diligência fiscal

A Recorrente protesta pela realização de diligência fiscal, nos termos art. 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/72 e do art. 36 do Decreto n.º 7.574/11, para que auditor fiscal estranho ao feito constate que todos os bens e serviços alvos de glosas satisfazem os requisitos alçados pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 para fins de creditamento.

É consabido que a possibilidade de realização de perícia ou diligência, embora seja uma faculdade que goza a Recorrente, sujeita-se a análise da autoridade julgadora, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, senão vejamos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.” (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/1993).

Ademais, nos termos da Súmula CARF nº 163 o indeferimento de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

No caso dos presentes autos, não subsiste dúvida de ordem técnica ou obscuridade a ser esclarecida em relação ao conjunto probatório apresentado pela Recorrente, motivo pelo qual, deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência formulado no Recurso Voluntário ora examinado.

II – Do mérito

Compulsando os autos, verifica-se que o cerne da lide consiste na (im)possibilidade de homologação de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PerDcomp) cujo objeto é a compensação de débitos de CIDE com créditos de PIS não cumulativa vinculados à receitas de exportação.

Inicialmente, chama atenção para a atividade desenvolvida pela Recorrente, que de acordo com seu objeto social, consiste na industrialização e a comercialização de produtos químicos e petroquímicos; revestindo-se, assim, da condição de contribuinte da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (PIS/Cofins).

Por meio do Acórdão n.º 14-87.748, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, julgou a Manifestação de Inconformidade totalmente improcedente.

Face a interposição de embargos pela Recorrente, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – SP reconheceu a existência de vícios no acórdão supramencionado, e proferiu nova decisão por meio do Acórdão n.º 14-96.216, reconhecendo parcela do crédito vindicado.

Irresignada com deferimento parcial do direito creditório pleiteado, a Recorrente apresentou recurso voluntário (fls. 4265 - 4307), cujo exame será pormenorizado nos tópicos subsequentes.

II.1 – Diesel marítimo

Inicialmente, a Recorrente discorre sobre a origem do Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação objeto dos autos, da glosa dos créditos relativos à aquisição de bens utilizados como insumos, da essencialidade e relevância de todos os bens cujos créditos foram defendidos e do conceito de insumo fixado no julgamento do RESP 1.221.170/PR.

Sustenta que a interpretação de insumos corresponde aos bens relevantes e essenciais à atividade fim desenvolvida pelo contribuinte, critérios desprezados pela DRJ em relação ao diesel marítimo.

Nesse sentido, sustenta que antiga COPESUL (Recorrente), além da industrialização e a comercialização de produtos químicos e petroquímicos, tinha, também, por objeto social, à época do período fiscalizado, a exploração de terminal portuário, denominado de Píer IV, nos termos do seu Estatuto Social então vigente. Nas palavras da Recorrente, aludida exploração comercial consistia na seguinte dinâmica:

2.1.9. A Recorrente cobrava pela exploração do porto, prestando serviço “door to door”, buscando as mercadorias que eram objeto de embarque no Píer IV no estabelecimento dos seus clientes, acomodando-as em contêineres e movimentando-as até o seu despacho.

(...)

2.1.11. Nesse particular, a Recorrente se responsabilizava por todos os custos inerentes à prestação de tais serviços, sendo remunerada em contrapartida, conforme atestam as notas fiscais de prestação de serviços juntadas a título exemplificativo (doc. 06).

2.1.12. As receitas auferidas em razão da exploração dessa atividade portuária eram contabilizadas em conta específica do seu balancete – Conta 74108210 Serviços Prestados – Píer IV (doc. 07), o que evidencia a remuneração pelos serviços prestados.

2.1.14. Para consecução destas atividades integrantes do seu objeto social, as quais exigiam formas seguras de armazenamento e transporte, **necessitava utilizar barcas de contêineres como o principal meio de transporte dos produtos despachados através do Terminal Portuário de Santa Clara (Pier IV).**

2.1.15. Destarte, para que desenvolvesse regularmente a prestação desses serviços, era imprescindível que a COPESUL efetuasse as despesas com aquisição do **Diesel Marítimo, diante da sua indispensável utilização como combustível nas barcas de contêineres.**

2.1.16. Nesse contexto, o Diesel Marítimo era fundamental para o perfeito exercício da atividade econômica desenvolvida pela Recorrente, **como se pode vislumbrar de um dos contratos firmados com prestadores de serviços especializados, ora juntado a título exemplificativo (doc. 08).**

Em síntese, o que a Recorrente argumenta é que “para a execução da atividade de exploração de terminal portuário prevista em seu objeto social, era imprescindível que a COPESUL adquirisse combustível necessário à movimentação de barcas existentes no pier citado”, razão pela qual as despesas decorrentes da aquisição de diesel marítimo se amoldam aos bens e serviços qualificáveis como insumo nos termos do § 3º, do art. 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Desse modo, sustenta que o direito ao crédito oriundo das contribuições ao Pis/Cofins é inequívoco pois as despesas com diesel marítimo foram incorridas na atividade fim da Recorrente, diversamente do que consta na decisão recorrida.

Todavia, não assiste razão à Recorrente.

De acordo com o laudo técnico apresentado pela própria Recorrente e já examinado pela fiscalização, não há neste tópico menção a “a transporte de insumos, apenas de produtos. Sendo assim, tal despesa poderia gerar crédito como frete na operação de venda (inciso IX do art. 3º da Lei 10.833, de 2003) mas não como insumo”.

Desta feita, considerando que o conceito de insumo deve ser interpretado tendo em conta a essencialidade e relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, nos moldes fixados no REsp 1.221.170/PR, posteriormente disciplinado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, não há como qualificar as despesas incorridas na exploração comercial como insumo.

Assim, não há reparo a ser feito neste tópico recursal.

II.2 – Das despesas com frete

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, foram glosadas as seguintes despesas:

“Mediante análise dos referidos documentos, quanto a despesas com frete na operação de venda, foi constatado que o contribuinte apura indevidamente nesta rubrica: a) créditos de fretes quando da transferência de produto acabado entre seus estabelecimentos, b) créditos de fretes quando da transferência de produto acabado para empresa de armazenagem., c) crédito de fretes de materiais diversos, materiais estes, não caracterizados como insumos ou produtos acabados, tais como resinas petroquímicas,

chapas de MDF, frango congelado, ar-condicionado, móveis de madeira , dentre outros e d) crédito com despesas de administração do navio.

As referidas despesas com frete não podem ser caracterizadas como frete em operações de vendas, visto que, a atividade de transporte do produto acabado do contribuinte entre seus estabelecimentos ou empresas de armazenamento é um mero deslocamentos de mercadorias com intuito de facilitar a logística, **não existindo portanto, a “ operação de venda” , requisito estabelecida no art 3, inciso IX, na lei n 10.833, de 2003**. Quanto aos itens “c” e “d” em nada se enquadram nas hipóteses de despesas, para quais, há previsão legal de apuração de crédito.

Portanto, de acordo com a fiscalização, a Recorrente teria se apropriado indevidamente de créditos relacionados às despesas com frete suportadas em operações de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou destes para empresas de armazenamento; pelo que, não se configurando aí operações de venda, mas mero deslocamento de mercadorias com o intuito de facilitar a logística, não haveria direito ao creditamento.

Inconformada, a Recorrente contestou a manutenção da glosa em sua manifestação de inconformidade. Nada obstante, a DRJ corroborou o entendimento da fiscalização, conforme se verifica nos trechos abaixo reproduzidos:

Em relação à despesa de fretes, de acordo com a requerente, para tornar mais célere a entrega dos produtos aos seus clientes, ela fixou diversos centros de distribuição em locais estratégicos espalhados por todo o Brasil, para fins de armazenamento e venda. As remessas dos produtos aos pontos de distribuição reclamam a contínua contratação de serviços de transporte, cujo ônus recai sobre a requerente. São etapas do percurso que os produtos percorrerão até os destinatários finais da venda, consubstanciando-se em frete na operação de venda.

(...)

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

(...)

Considero correta a análise da fiscalização. Mantenho as glosas sobre fretes de produtos acabados entre filiais e centros de distribuição ou para empresas de armazéns, bem como do diesel marítimo utilizado no transporte.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente pondera que o entendimento manifestado pela DRJ não pode subsistir considerando que tais despesas foram suportadas com o fito de viabilizar as vendas realizadas. Vejamos:

(...) em vista da diversidade e da grande quantidade dos produtos que fabrica, **as plantas fabris da Recorrente não possuem capacidade para o adequado armazenamento desses produtos até a sua venda, seja por falta de espaço suficiente para guardar toda a**

produção, seja porque muitos deles necessitam de condições especiais de armazenagem até que sejam entregues aos seus clientes.

(...)

3.8. Tais centros de distribuição consistem em estabelecimentos próprios, que se constituem em terminais de expedição dos produtos acabados, bem como armazéns gerais contratados para este fim, em várias localidades do País.

3.9. Logo, os produtos fabricados por suas unidades industriais – **até mesmo porque seus estabelecimentos fabris não possuem capacidade de armazenagem suficiente para sua adequada guarda, nas condições físicas e técnicas necessárias** - são continuamente transferidos para os referidos depósitos/armazéns/centros de distribuição, espalhados por todo o Brasil, para fins de armazenamento e subsequente entrega/venda.

3.10. Em outros termos, tais armazéns/depósitos/terminais servem como pontos centrais de distribuição que além de promover o necessário e adequado armazenamento dos produtos, tem por principal finalidade abreviar os prazos de entrega destes aos efetivos destinatários, de modo a melhor atender as crescentes exigências do mercado e à demanda das mais variadas regiões do País e do exterior, em razão da vasta extensão do território brasileiro.

Desse modo, considerando que as despesas com frete são necessárias para operacionalização da logística de venda dos produtos comercializados, a Recorrente entende que aludidas despesas subsomem-se ao conceito de insumo indispensável à conclusão de suas atividades empresariais, que consistem não apenas na produção, mas também na comercialização de produtos petroquímicos e no armazenamento, distribuição e transporte de outros produtos dos mais variados setores.

Argumenta, ainda, que a tomada de créditos sobre as despesas de frete também encontra amparo no inciso IX da Lei n.º 10.833/2003, que permitiu aos contribuintes calcular créditos sobre os gastos com fretes nas “operações de venda”. Sustenta que, ao tratar dos créditos da contribuição no inciso IX, do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, o legislador destacou que estes devem ser calculados sobre o “frete na operação de venda”, e não sobre o “frete na venda”, o que, certamente, restringiria o alcance do creditamento. Nesse sentido, a Recorrente destaca:

3.21. Sendo assim, se o produto acabado transferido já estiver predestinado à venda, sendo a transferência ou a remessa para armazenagem uma questão simplesmente logística, não se pode duvidar que o frete desse trajeto também gera direito ao crédito.

(...)

3.25. As transferências para filiais distribuidoras ou as remessas para armazéns tratam de um ciclo mediato de comercialização, seja por motivo da necessidade do adequado armazenamento dos produtos até sua entrega, seja pela praticidade, à vista do tempo despendido no trajeto direto entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento do cliente.

Segundo a Recorrente, as recentes decisões emanadas das Câmaras Baixas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, corroboram que o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos/centros de distribuição está inserido no custo total do frete para

a entrega do produto ao cliente, cujo direito está previsto no inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/03, conforme ilustram, por exemplo, os Acórdãos n.º 3301-005.614, 3003-000.101 e 3302-007.161.

Ademais, a jurisprudência emanada da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF também reitera o pleito da Recorrente conforme se infere, a título meramente exemplificativo, dos Acórdãos de n.ºs 9303-010.123, 9303-010.009 e 9303-010.147, cujos excertos deste último afirmam caber “a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, inclusive remessa para depósito fechado e armazém geral, conforme art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito de serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, quais sejam, os fretes na operação de venda.

Em que pesem os argumentos apresentados pela Recorrente, inclusive com amparo em Acórdãos emanados deste E. Carf, as despesas com fretes entre produtos acabados entre estabelecimentos da empresa atraí a aplicação impositiva da Súmula Carf nº 217, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024, abaixo reproduzida:

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Isto posto, não há reforma a ser feita no Acórdão recorrido.

II.3 – Da glosa dos créditos decorrentes das despesas de depreciação do ativo imobilizado

Conforme se extraí do despacho decisório, da documentação apresentada pela Recorrente em face dos créditos do ativo imobilizado, consta apenas um “Relatório demonstrativo de depreciação”, ou seja, foram entregues meras planilhas extraídas dos sistemas internos que nada provam desacompanhadas das respectivas notas fiscais de aquisição solicitadas pela fiscalização anteriormente. Desta feita, as despesas foram glosadas face a ausência de documentação comprobatória.

Em sua manifestação de inconformidade, a Recorrente defende que dispunha dos controles e documentos necessários à comprovação da gênese creditória; pelo que contestou integralmente as glosas que foram promovidas no curso da fiscalização sobre tais rubricas. Nada obstante, em vista do advento do Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Medida Provisória n.º 783/2017, em petição firmada em 21/08/2017, desistiu parcialmente da Manifestação de Inconformidade apresentada, unicamente em relação à discussão sobre parte da glosa perpetrada (R\$ 4.030.595,84 de um total de R\$ 4.661.344,85 glosado pela Fiscalização), em vista de algumas fragilidades presentes unicamente nos créditos correspondentes à fração alvo de desistência.

Nesse contexto, o Acórdão recorrido manteve a exigência parcial sob os seguintes fundamentos:

O reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige assim a averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo, fazendo-se necessário verificar a exatidão das informações a ele referentes, confrontando-as com os registros contábeis e fiscais efetuados com base na documentação pertinente, com análise da situação fática em todos os seus limites, de modo a se conhecer qual é o tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado sob pena de haver reconhecimento de direito creditório incerto, contrário, portanto, ao disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN).

Impende observar que, nos termos do artigo 333, inciso I, do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus da prova dos fatos constitutivos do seu direito. Logo, a manifestação de inconformidade deve estar, necessariamente, instruída com as devidas provas do indébito tributário no qual se fundamenta, sob pena de pronto indeferimento.

Não apresentados os elementos necessários de prova, não resta outra alternativa, senão manter a glosa efetuada pela fiscalização.

Em sede recursal, a Recorrente defende que a decisão que manteve a glosa sobre os créditos decorrentes o ativo imobilizado está equivocada. Sobre a inexistência dos documentos comprobatórios afirma que:

4.9. Contudo, é preciso ter em mente que a prova do direito creditório pode ser feita com base em diversos elementos, e não apenas mediante a apresentação das notas fiscais de aquisição dos bens integrantes do ativo imobilizado do contribuinte, conforme entendeu a autoridade julgadora.

4.10. Não custa lembrar, neste contexto, que o processo administrativo é regido pelo princípio da busca da verdade material.

(...)

4.16. Neste particular, cumpre salientar que o “PIS e COFINS pela depreciação Abril 2007” (vide doc. 05 da Manifestação de Inconformidade) apresentado pela Recorrente como prova do direito creditório que lhe assiste se trata de relatório gerencial extraídos dos seus SISTEMAS DE CONTROLE DO ATIVO IMOBILIZADO.

4.17. No relatório apresentado, por exemplo, há a identificação: (i) do bem patrimonial que está sendo depreciado, na coluna “BEM PAT”; (ii) da conta de controle pelo Módulo de Ativo Fixo, na coluna “CONTA PAT.”; e (iii) do centro de custo a que o ativo imobilizado está vinculado, na coluna identificada sob o código “IMBCH N°”.

(...)

4.25. Por estas razões, é bastante difícil relacionar com exatidão o valor de uma nota fiscal de aquisição dos bens que integram o ativo imobilizado à respectiva depreciação.

Em seguida a Recorrente reconhece ser impossível apresentar as notas fiscais que comprovam sobre quais bens e serviços foram apurados os créditos. Vejamos:

4.32. Seria, a rigor, inviável reunir nesse processo todas as notas fiscais de aquisição dos bens e serviços empregados no seu ativo imobilizado, sobre os quais a Recorrente apurou

*créditos, em vista do seu enorme volume, eis que o Relatório extraído de seus sistemas “Legado” contempla informações sobre documentos fiscais **em mais de 199.000 linhas que se apresentam em planilha de Excel.***

4.33. Decerto que sendo impossível reunir tamanho volume de documentos nesses autos, obviamente que não se pode infirmar a idoneidade do Relatório apresentado, que contém as informações principais sobre os aludidos créditos.

Irresignada, a Recorrente afirma que a fiscalização tratou com descaso e displicência as provas apresentadas para evidenciar a origem dos créditos que reclama administrativamente. Sustenta que caberia ao órgão julgador determinar a realização de diligência fiscal a fim de que fossem esclarecidas eventuais dúvidas acerca da matéria posta em julgamento, e não simplesmente subjugá-la e nem sequer examinar seu conteúdo, como o fez. Aduz que o indeferimento do expediente de diligência configura nítido cerceamento de defesa.

Acrescenta que contratou serviço técnico especializado junto a empresa de auditoria externa, a Deloitte Touche Tohmatsu – Auditores Independentes a fim de que fossem examinadas detidamente as informações e documentos que deram suporte para a apropriação dos créditos decorrentes da depreciação do seu ativo imobilizado, examinando, inclusive, as informações contidas no mesmo relatório ora anexado.

Nesse contexto, a Recorrente entende que caberia à fiscalização suprimir a ausência dos documentos comprobatórios que não foram apresentados. Vejamos:

*4.59. Sim, porque se é dever da Administração Pública a impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados (art. 2º, XII, da Lei nº 9.784/99), não pode esta agora culpar o contribuinte por não conseguir levantar determinados documentos – **além dos tantos outros já apresentados** – que ela entendeu indispensáveis. Tal atitude, de certa forma, acaba por tentar eximir o Fisco da sua responsabilidade de atuar.*

Por derradeiro, a Recorrente destaca que deve ser revisto o posicionamento adotado no caso em apreço pelo Fisco, eis que devem ser analisados os relatórios apresentados e reconhecido o aproveitamento dos créditos sobre os bens integrantes do ativo imobilizado encontra fundamento no art. 3º, VI, da Leis n.ºs 10.637 e 10.833.

Não assiste razão à Recorrente.

Considerando que o caso dos autos versa sobre pedido de compensação de débitos de CIDE e IRPJ com créditos de Cofins não cumulativa seria imprescindível que a Recorrente apresentasse as respectivas notas fiscais de aquisição dos bens que pretende o aproveitamento dos créditos oriundos do ativo imobilizado. Este é o procedimento imposto pelo art. 170 do CTN.

Desta feita, não sendo possível verificar a veracidade dos registros fiscais e contábeis efetuados com base na documentação pertinente, resta prejudicada a análise da certeza e liquidez do direito creditório pleiteado.

II.4 – Da glosa dos créditos decorrentes do pagamento da Cofins Importação vinculados a receitas de exportação

Segundo a fiscalização, a Recorrente incluiu indevidamente os créditos da Cofins Importação ao pedido de ressarcimento ora analisado. Tal assertiva decorre do fato de que a Lei nº 10.833/2003, ao dispor sobre o regime da não cumulatividade da Cofins, trouxe, em seu art. 3º, como regra geral de tal sistemática, a possibilidade do contribuinte, ao apurar os valores devidos da contribuição, poder descontar créditos relativos a essa mesma contribuição paga em operação anterior. Todavia, o art. 6º da referida Lei, trouxe uma exceção à utilização desses créditos, facultado ao contribuinte, nas hipóteses ali mencionadas, a possibilidade de compensação com outros tributos ou contribuições, em períodos de apuração subsequentes, e, ainda, ao final do trimestre calendário, a prerrogativa de solicitar o ressarcimento em dinheiro de eventual saldo remanescente.

Posteriormente, embora a Lei nº 10.865/2004 tenha alterado diversos dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, em relação à sistemática da não cumulatividade, não trouxe qualquer modificação, entendendo-se, dessa forma, que a autorização para compensação com demais tributos e contribuições e o ressarcimento em espécie (dinheiro) manteve-se restrita apenas aos créditos apurados de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (aquisições no mercado interno, conforme § 3º, e, ainda, quando vinculadas às receitas de exportação de mercadorias ou serviços).

Dessa forma, face ausência de amparo legal, a fiscalização entendeu que não haveria como estender a possibilidade de compensação ou ressarcimento dos créditos apurados com base no art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, também aos créditos da Cofins – Importação apurados nos termos do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, sendo os valores de tais créditos não passíveis de compensação.

Em sua manifestação de inconformidade, a Recorrente argumentou que a partir do advento da Lei nº 11.116/2006, o direito ao ressarcimento/compensação do saldo credor do COFINS – Importação na forma pleiteada tornou-se incontestável. De tal modo, o entendimento esposado no Despacho Decisório ao não efetuar a compensação efetuada mensalmente não deve prosperar.

Todavia, na mesma linha de entendimento da fiscalização, a DRJ esclareceu que a geral da sistemática de apuração do PIS e da Cofins no regime não cumulativo é diferente da regra de compensação com outros tributos e contribuições. Vejamos:

A regra de apuração não cumulativa, de aproveitamento de saldo de crédito remanescente de um mês para o outro ou de um trimestre para o outro aplica-se às seguintes rubricas, que devem ser apuradas separadamente:

1. Crédito de Aquisição no Mercado Interno, vinculado à Receitas Tributadas no Mercado Interno
2. Crédito de Aquisição no Mercado Interno, vinculado à Receitas Não Tributadas no Mercado Interno (vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência exceto exportação)
3. Crédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação
4. Crédito de Importação Vinculado à Receitas Não Tributadas no Mercado Interno
5. Crédito de Importação Vinculado à Receitas de Exportação
6. Crédito de Importação Vinculado à Receitas Tributadas no Mercado Interno.

Pelo exposto, a compensação do saldo de crédito remanescente com outros tributos e contribuições aplicam-se tão somente a três destas rubricas, quais sejam, a 2, 3 e 4, marcadas em cinza. Não há previsão na matriz legal para compensação de 1) Crédito de Aquisição no Mercado Interno, vinculado à Receitas Tributadas no Mercado Interno e nem do 5) Crédito de Importação Vinculado à Receitas de Exportação ou 6) Crédito de Importação Vinculado à Receitas Tributadas no Mercado Interno.

Irresignada, a Recorrente apresenta os mesmos fundamentos invocados na Manifestação de Inconformidade com fito de que o Acórdão recorrido seja reformado.

Em que pese a argumentação desenvolvida pela Recorrente, é nítido que ao pedido de ressarcimento não podem ser incluídos os créditos da Cofins – Importação apurados nos termos do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, haja vista a inexistência de aparo legal.

Portanto, não há reforma a ser feita no Acórdão recorrido.

Por fim, a Recorrente defende que o procedimento adotado pela fiscalização na recomposição do DACON deve ser revisto. Vejamos:

5.5. Isso porque, analisando-se a Recomposição do DACON (doc. 03 das Razões Complementares à Manifestação de Inconformidade) elaborada pela fiscalização, em seu Anexo III.6, verifica-se que o Sr. Fiscal, no mês de abril de 2007, não utilizou todo o crédito por ele apurado referente às importações vinculadas às receitas de exportação na dedução da contribuição devida no mês em voga.

5.6. Tal atuação, até o momento acima descrito, qual seja dedução da contribuição devida no mês, está de acordo com aquilo preceituado por ele no decorrer da sua fundamentação.

5.7. No entanto, como se vê da figura abaixo, verifica-se que ainda remanesceu um saldo de créditos de Importação-Exportação, na ordem de R\$ 3.727.279,84, para os quais não foi dada qualquer destinação, diante do singelo argumento de que estes não seriam ressarcíveis ou compensáveis. É o que se infere, pois, das Figuras abaixo:

Figura 1: Recomposição do DACON:

ANEXO III.6 - DCOMP abril de 2007	
Contribuinte: Petroquímica Ipanema	
CNPJ: 09.741.076/0001-10	
2004 - Contorno de créditos no mês: Importação no mês: PIS/PASEP (Imp. Não-remanescente)	
2004 - De apuração no mês: 12, vinculado à rec. Trib. No mês: Importação	
21 - Saldo de crédito de meses anteriores	R\$ -
22 - Saldo de crédito disponível de meses anteriores	R\$ -
23 - Crédito apurado no mês	R\$ 3.785.154,25
24 - TOTAL DE CRÉDITO APURADO NO MÊS	R\$ 3.785.154,25
25 - TOTAL DE CRÉDITO DISPONÍVEL NO MÊS	R\$ 3.785.154,25
26 - (1) Crédito descontado no mês	R\$ 3.785.154,25
27 - CRÉDITO REMANESCENTE	R\$ -
2004 - De apuração no mês: 12, vinculado à rec. Trib. No mês: Importação	
21 - Saldo de crédito de meses anteriores	R\$ -
22 - Saldo de crédito disponível de meses anteriores	R\$ -
23 - Crédito apurado no mês	R\$ 6.086.684,18
24 - TOTAL DE CRÉDITO APURADO NO MÊS	R\$ 6.086.684,18
25 - TOTAL DE CRÉDITO DISPONÍVEL NO MÊS	R\$ 6.086.684,18
26 - (1) Crédito descontado no mês	R\$ -
27 - CRÉDITO REMANESCENTE	R\$ 6.086.684,18
2004 - De apuração no mês: 12, vinculado à rec. Trib. No mês: Importação	
21 - Saldo de crédito de meses anteriores	R\$ -
22 - Saldo de crédito disponível de meses anteriores	R\$ -
23 - Crédito apurado no mês	R\$ 6.077.795,00
24 - TOTAL DE CRÉDITO APURADO NO MÊS	R\$ 6.077.795,00
25 - TOTAL DE CRÉDITO DISPONÍVEL NO MÊS	R\$ 6.077.795,00
26 - (1) Crédito descontado no mês	R\$ 6.077.795,00
27 - CRÉDITO REMANESCENTE	R\$ -
2004 - De import. Vinculada à rec. Trib. No mês: Importação	
21 - Saldo de crédito de meses anteriores	R\$ 19.848,00
22 - Saldo de crédito disponível de meses anteriores	R\$ 19.848,00
23 - Crédito apurado no mês	R\$ 1.039.478,82
24 - TOTAL DE CRÉDITO APURADO NO MÊS	R\$ 1.059.326,82
25 - TOTAL DE CRÉDITO DISPONÍVEL NO MÊS	R\$ 1.079.174,82
26 - (1) Crédito descontado no mês	R\$ 167.899,44
27 - CRÉDITO REMANESCENTE	R\$ 830.346,76

Crédito de Imp-Exp.
remanescente em 04/07:
R\$ 830.346,76

Figura 2: Despacho Decisório

26. Por fim, épi que pese a presente análise demonstrar que o contínuo acúmulo apurado saldo de créditos do PIS/PASEP importação vinculados às receitas de exportação, no montante de R\$ 830.346,76, vide Anexo III.6 ao presente Parecer, tais valores não são passíveis de utilização para fins de compensação, quando sequer passíveis de ressarcimento, uma vez que não encerrado o trimestre-calendário de apuração dos referidos créditos quando da apresentação da Declaração de Compensação ora sob exame (créditos apurados em abril de 2007 e DCOMP apresentada em 09/05/2007).

5.8. Porém, em que pese não ter admitido a compensação dos créditos de COFINS Importação vinculados às receitas de exportação – sobre o que discorda a Recorrente - o Sr. Fiscal deveria, então, seguindo sua própria lógica, tê-los transportado para os meses subsequentes, quiçá para o trimestre seguinte, em vista da impossibilidade de serem integralmente utilizados na dedução da contribuição devida em abril/2007.

5.9. No entanto, não foi o que fez a fiscalização, que não transportou para o mês subsequente, tampouco para o trimestre seguinte, o crédito restante apurado, no valor de R\$ 830.346,76, a título de importação vinculados à exportação, onde poderiam ser usados para o desconto das contribuições ali devidas.

Neste aspecto, cumpre registrar que nos termos da IN 600/2005, aplicável à época dos fatos, caberia à Recorrente apurar corretamente os créditos e descontado nos meses seguintes, dentro do trimestre, os saldos de créditos remanescentes desta mesma rubrica, paga em operações anteriores.

Pelo exposto, também neste item não há reforma a ser feita no Acórdão recorrido.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por rejeitar o pedido de realização de perícia/diligência, para, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe