MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11080.928608/2016-40

Processo nº	11080.928608/2016-40
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3402-010.429 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de abril de 2023
Recorrente	SLC ALIMENTOS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA PARA O PROCESSO PRODUTIVO. NORMATIVA CONSIDERADA ILEGAL.
O conceito de insumos deve considerar os critérios de essencialidade e de relevância ao processo produtivo, nos termos do Parecer COSIT nº 5/2018 e IN RFB nº 2.121/2022, sendo inaplicável o conceito anterior adotado pela RFB em razão de ter sido considerado ilegal, nos termos de decisão em recursos repetitivos pelo STJ.

CRÉDITOS NA APURAÇÃO DE REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE COMO NATUREZA DE INSUMO. PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS.
A própria administração tributária reconhece, nos termos da IN RFB nº 2.121/2022, a possibilidade de se apurarem créditos de PIS-PASEP/COFINS sobre as despesas com fretes na aquisição de itens sujeitos a suspensão, alíquota zero ou não incidência, desde que possam ser considerados como insumos.

REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS, MATÉRIA PRIMA E NO RETORNO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS.
O frete nas transferências de bens entre estabelecimentos do próprio contribuinte somente pode ser admitido como possível quando estiver relacionado diretamente ao processo produtivo da empresa, nos mesmos termos da qualificação de insumos. Não é possível apurar créditos decorrentes de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte ou para centros de distribuição próprios ou de terceiros, se não estiverem acobertados por operações de vendas.

REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. PRODUTOS E SERVIÇOS NÃO TRIBUTADOS. IMPOSSIBILIDADE.
Não é possível gerar créditos na apuração de regime não cumulativo de PIS-PASEP/COFINS quando decorrente da aquisição de bens ou serviços não tributados, nos termos do § 2º, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004.

REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DESPESAS DECORRENTES DE DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO.

Os créditos decorrentes de despesas de depreciação do ativo imobilizado somente são possíveis nos mesmos períodos em se possam apurar despesas de depreciação dedutíveis para estes mesmos ativos, nos termos da legislação aplicável.

CORREÇÃO MONETÁRIA. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS COFINS. TAXA SELIC. RESISTÊNCIA INDEVIDA.
A correção monetária de créditos de PIS-PASEP/COFINS somente se aplica na ocorrência de resistência indevida da Administração Pública, assim considera-se após decorrido o prazo estabelecido no art. 24, da Lei nº 11.457/2007 e nos termos da Nota Técnica CODAR nº 22/2021.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: **(i) por unanimidade de votos,** para reverter as glosas determinadas no Despacho Decisório, com relação aos **(i.1)** custos destinados ao controle de pragas, **(i.2)** despesas de frete no retorno de industrialização, e **(i.3)** para aplicação da taxa Selic na correção monetária do crédito pretendido para ressarcimento, a contar do primeiro dia após decorrido o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, iniciado com a transmissão do pedido de ressarcimento até o dia da efetiva disponibilização. Os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara e Cynthia Elena de Campos acompanharam o relator pelas conclusões com relação às despesas com fretes sobre matéria prima, uma vez que, neste processo, tal frete não está relacionado ao insumo; e **(ii) por maioria de votos,** para **(ii.1)** reverter as glosas referentes às despesas de fretes na operação de compra de bens sujeitos à alíquota zero e com suspensão (crédito presumido). Vencido o Conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares, que mantinha a glosa sobre este item. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto o Conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares, e **(ii.2)** manter a glosa em relação às despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente. Vencido os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara e Cynthia Elena de Campos, que revertiam as glosas sobre este item. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-010.425, de 26 de abril de 2023, prolatado no julgamento do processo 11080.928605/2016-14, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado(a)), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Renata da Silveira Bilhim, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Mateus Soares de Oliveira.

Original

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório em litígio.

Os fundamentos do Despacho Decisório e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do Acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão.

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância e apresentou Recurso Voluntário.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente argui preliminarmente o seguinte, em relação ao **conceito de insumos**:

> *"Entretanto, o r. acórdão recorrido não se atentou que a **ausência de qualquer uma das rubricas** mencionadas no Relatório de Ação Fiscal**, ou impedem o processo produtivo**, ou ainda que este seja possível, suas **ausências afetam substancialmente a qualidade dos bens produzidos** pela ora Recorrente.*
> *Nesta medida, cumpre referir que **todos os bens e serviços utilizados pela ora Recorrente** para o creditamento de PIS/COFINS, encontram-se perfeitamente enquadrados na **concepção de insumo e de custos e despesas essenciais ao processo produtivo**."*

Argui jurisprudência administrativa a respeito da adoção do critério de essencialidade para o estabelecimento do conceito de insumo.

Com relação às glosas referentes aos **custos destinados ao controle de pragas,** argumenta o seguinte:

> *"Cabe lembrar que o expurgo de pragas é uma imposição das legislações do MAPA e da Anvisa, como se verá adiante, sem a qual o arroz torna-se impróprio para consumo. Destarte, é hialina a essencialidade do controle de pragas ao processo produtivo da ora Recorrente.*
> *(...)*
> *Durante o processo de produção até a comercialização e exportação de arroz, a é obrigada a cumprir normas expedidas pela ANVISA e pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, a fim de que o arroz esteja livre de pragas e, então, esteja apto ao consumo e receba a sua classificação.*
> *Destarte, os serviços de controle de pragas e os produtos químicos utilizados pela ora Recorrente são indispensáveis e essenciais para tornar o arroz apto para o consumo, bem como para o produto receber a sua classificação e poder ser comercializado.*
> *(...)*
> *A contratação de empresas prestadoras de serviços para a realização de controle de pragas (tratamento e expurgos), é atividade rotineira e intrínseca à atividade fim da atividade fim da empresa, qual seja, a industrialização, comercialização e exportação de arroz, que, evidentemente, deve estar classificado e apto para o consumo humano, o que demonstra que o controle de pragas é um **fator essencial** na consecução do objeto, sendo na empregado na sua cadeia produtiva para que ao final possa estar apto à comercialização."*

Reproduz, da Manifestação de Inconformidade, trecho da Portaria nº 269, de 17 de novembro de 1988, do Ministério da Agricultura, que determina a forma de classificação,

Original

embalagem e marcação do arroz, onde constam considerações sobre a presença de resíduos de insetos no arroz classificado.

Argui em seu Recurso Voluntário os seguintes pontos:

i) **despesas de fretes na operação de compra de bens sujeitos à alíquota zero e com suspensão (crédito presumido)**

ii) **despesas de frete na transferência de matéria prima/insumos**

iii) **despesas de frete no retorno da industrialização**

iv) **fretes de transferências de produtos acabados**

v) às **despesas com empresas de logística e fretes na exportação**

vi) **aproveitamento extemporâneo do crédito decorrente de bens do ativo imobilizado**

vii) **aplicação da taxa Selic**

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

"Diante do exposto, requer que o presente Recurso Voluntário seja devidamente admitido e provido por Vossas Senhorias, para, reformando o r. acórdão recorrido, determinar de imediato a reforma integral do despacho decisório ora combatido, para o fim do deferimento total do crédito pleiteado, face à total comprovação da sua legitimidade, devidamente acrescidos pela taxa Selic, desde a data do protocolo em observação à Súmula nº 411 do STJ.
Requer, outrossim, a possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar com a comprovação da legitimidade dos créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, bem como, caso Vossas Senhorias entendam necessário, seja determinada diligência fiscal, tudo para comprovar os fatos acima descritos ou para contraditar as alegações que eventualmente sejam feitas.
Nestes termos, pede deferimento."

Este é o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade de forma que dele tomo conhecimento.
>
> **Conceito de Insumo e custos destinados ao controle de pragas.**
>
> O conceito de insumos para fins de apuração de créditos do PIS/COFINS é tema controverso que sofreu uma importante evolução em decorrência de decisão do STJ, em sede de recursos repetitivos, sob o rito do artigo 543-C, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil –CPC), substituída pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, novo CPC, cujo mesmo dispositivo está presente em seus artigos 1036 e seguintes.

Original

Esta decisão versou sobre a ilegalidade dos conceitos de insumos, presentes nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 e nº 404, de 12 de março de 2004, os quais apresentavam critérios muito restritivos e exigiam que os bens ou serviços compusessem diretamente o processo produtivo. A Decisão do STJ determinou que o conceito de insumos fosse definido de uma forma mais ampla, garantindo que bens ou serviços que fossem essenciais, ou relevantes ao processo produtivo passassem a ser também considerados como insumos para efeito de reconhecimento dos créditos de PIS/COFINS no regime não cumulativo.

Como submissão a estes novos critérios foram emitidos a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, onde se reconhece o caráter vinculante da decisão do STJ e lhe dá detalhamento operacional, além de interpretação aos casos concretos com aplicação vinculante à atividade da Autoridade Tributária.

A Nota SEI nº 63/2018 reproduz adequadamente a decisão do STJ que determinou a ilegalidade das Instruções Normativas, acima referidas, e explica claramente o alcance da definição do conceito de insumos adotada em decisão de recursos repetitivos pelo STJ:

> *"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz* ***dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.***
> *15.* ***Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.***
> *16.* ***Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.***
> *17.* ***Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.***
> *18.* ***Convém destacar desde já que, se, por um lado, a decisão do STJ, no recurso repetitivo ora examinado, afastou o critério mais restritivo adotado pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse adotado critério demasiado elastecido, o qual iria desnaturar a hipótese de incidência das contribuições do PIS e da COFINS. Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de "custos e despesas operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda.***

Original

> *19.* ***Assim, impende ressaltar que uma das balizas do julgado é a de que não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua direta ou indiretamente que serão consideradas insumos, para fins de creditamento do PIS/COFINS."***

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, reafirma os mesmos conceitos, nos termos que reproduzo a seguir:

> *"14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que "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 terminado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".*
> *15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.*
> *16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".*
> *17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.*
> *18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização ("água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI"), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade ("veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões").*
> *19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado "segundo os critérios da essencialidade ou relevância", explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):*
> *a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":*
> *a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";*
> *a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";*
> *b) já o critério da relevância "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":*
> *b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";*

Original

b.2) "por imposição legal".
20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.
(...)
23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.
24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados."
(...)
4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL
49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens "cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal".
(...)
53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação4; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação5, etc.
54. Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.
(...)
5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO
55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.
56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

Original

No caso concreto a Autoridade Tributária e a Autoridade Julgadora de Primeira Instância utilizaram-se do conceito de insumos estabelecido pelas IN RFB nº 247/2002 e 404/2004, para analisarem os gastos com controle de pragas na atividade da Recorrente e a consequente glosa destes valores no crédito pleiteado.

Esta normativa que fundamentou a Decisão de Primeira Instância é inaplicável por decisão do Superior Tribunal de Justiça, com base em decisão nos termos do artigo 1.036 e seguintes, da Lei nº 13.105/2015, o Código de Processo Civil, com efeitos vinculantes à Administração Tributária.

Segundo os conceitos de essencialidade e da relevância, podemos determinar que os gastos da Recorrente com controle de pragas e fungos em seus silos de armazenagem além de serem fundamentais para garantir a qualidade do produto que é processado e comercializado pela Recorrente, ainda reveste-se das características detalhadas no Parecer COSIT nº 05/2018 e na IN RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, a respeito dos bens e serviços utilizados como imposição legal, nos termos da Resolução de Diretoria Colegiada – RDC ANVISA Nº 275, de 21 de outubro de 2002, mencionada no Recurso Voluntário.

Desta forma, dou razão à Recorrente neste ponto.

Despesas de fretes na operação de compra de bens sujeitos à alíquota zero e com suspensão (crédito presumido)

No caso concreto tratamos da aquisição de arroz, que é adquirido como insumo na atividade negocial da Recorrente, não tributado pelo PIS/COFINS em razão de alíquota zero ou suspensão.

Neste caso, a IN RFB nº 2.121/2022 assim trata a possibilidade de créditos gerados pela contratação de fretes na aquisição destes produtos:

> *"Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).*
> *§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:*
> *(...)*
> *XVIII - frete e seguro relacionado à aquisição de bens considerados insumos que foram vendidos ao seu adquirente com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência;*
> *(...)"*

Desta forma, diante do texto da normativa reproduzida acima, dou razão à Recorrente neste ponto, no sentido de reconhecer o crédito referente aos fretes na aquisição de insumos sujeitos a alíquota zero, suspensão ou não incidência.

Original

Despesas de frete na transferência de Produtos Acabados, de Matéria Prima/Insumos e Retorno de Industrialização

Neste ponto, a Recorrente alega que as glosas referiram-se a serviços por ela prestados na armazenagem de arroz "verde", ou de secagem de arroz, que acaba sendo adquirido pela própria Recorrente dos seus clientes contratantes, proprietários do produto armazenado ou secado. Também afirma que ela própria suporta o custo do frete na chegada destes produtos para armazenagem ou secagem em seus estabelecimentos, e que ao decidir pela aquisição do arroz, que já se encontra em sua posse, utiliza-se dos créditos decorrentes dos gastos com estes fretes, como fretes na aquisição de insumos.

Este ponto é tratado na Informação Fiscal, que serve de base ao Despacho Decisório, folhas de 2 a 22, como fretes de produtos transferidos entre estabelecimentos da própria empresa, onde discorre sobre a transferência de produtos acabados para centros de distribuição da própria Recorrente, fretes de transferência de matéria prima para depósito e fretes de retorno de industrialização.

Com relação às glosas sobre fretes referentes a transferência de produtos acabados para centros de distribuição, precisamos nos socorrer novamente ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde encontramos no seu parágrafo 56, o seguinte texto:

> *"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.(grifo nosso)"*

Vemos que estes fretes não podem ser abarcados pelo conceito de insumo, mesmo quando consideramos uma interpretação mais ampla da atividade produtiva da empresa, nos termos dos conceitos de essencialidade e de relevância.

Mas a alegação da Recorrente é de que estes fretes são parte do valor do frete para a venda, conforme disposto no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004.

O artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004, em seu inciso IX, assim trata a apuração de créditos nas operações de vendas:

> "*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
> *(...)*
> *IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*
> *(...)"*

Vemos que a Lei refere-se especificamente à venda, que é uma relação jurídica específica onde se procede à transferência onerosa da propriedade de alguma coisa a terceiro, como podemos verificar no artigo 481, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil.

Original

> *"Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro."*

Sendo assim, a única forma possível de se apropriar dos créditos previstos no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2004, seria a partir de despesas de frete relacionadas à transição do bem.

> *"Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda.(Código Civil)"*

Como podemos ver no artigo 493, transcrito acima, o frete na operação de venda envolve o contrato que prevê local de entrega diverso da situação do bem no momento da venda, não havendo nenhum destes requisitos, não há porque estender o alcance da previsão legal a algo além do que já foi exposto.

A propósito, o julgamento do REsp 1.221.170/PR, apesar de ter objeto diverso, por tratar-se apenas do conceito de insumos, aborda a similaridade entre os conceitos contábeis relativos à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e entendeu-se por não ampliar o alcance desta definição pois implicaria em equiparar um regime de apuração não cumulativo de tributo a uma apuração sobre o lucro, em claro desconcerto com o objetivo de se amainar os impactos de uma tributação naturalmente regressiva, enquanto na tributação sobre o lucro, a sua natureza é ser ela progressiva.

Vemos este ponto claramente no Voto Vogal do Ministro Mauro Campbel Marques, no mesmo REsp 1.221.170/PR.

> *"No caso concreto, a recorrente pretende deduzir créditos a título de insumos os "Custo Gerais de Fabricação" (**água**, **combustíveis**, gastos com veículos, **materiais de exames laboratoriais**, materiais de proteção de EPI, **materiais de limpeza**, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).*
> *Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, 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" não são essenciais 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.*
> ***Pelas considerações expostas, com todas as vênias do Min. Relator, que adotou a posição mais ampla de creditamento associada aos custos para efeito de IRPJ a qual foi rechaçada na Segunda Turma,** dele DIVIRJO PARCIALMENTE PARA CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima.*
> *É como voto."(grifo nosso)*

Original

Assim, o alcance dos créditos referentes às despesas e custos relacionados ao processo produtivo, ou negocial da empresa precisam ater-se apenas à previsão legal, sob pena de mudarem a natureza da apuração tributária não cumulativa, para uma apuração alterada sobre o lucro, visto que implicaria também na apropriação de todos as receitas reduzidas de todas as despesas e custos necessários, mas desta vez ao invés de formarem a base de cálculo sobre a qual a alíquota do tribute incide, criaria uma tributação sobre o lucro pelos descontos de incidências tarifárias sobre todas as operações da empresa isolada e de forma individual, um ineditismo do Direito Tributário.

Não dou razão à Recorrente neste caso.

Com relação ao retorno de industrialização as glosas decorrem da alegação de ausência de previsão legal para se considerar créditos sobre estes fretes, mesma fundamentação das glosas sobre transferência de matérias primas.

Ocorre que com a aplicação dos princípios de essencialidade e de relevância para a caracterização de insumos, e tendo em vista que as decisões tomadas neste processo fundamentaram-se em normativa considerada ilegal, conforme já discorrido neste voto, item 1, a análise da legitimidade destes créditos precisa ser feita de acordo com a avaliação do processo produtivo da Recorrente e da essencialidade ou relevância destes gastos na elaboração do produto que será comercializado.

Neste caso, o frete pode ser necessário ao processo de produção, conforme podemos depreender, por analogia do seguinte trecho do Parecer COSIT/RFB nº 5/2018, supra citado:

> *"144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial;* ***b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica;*** *c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a "gastos com veículos" que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc."(grifo nosso)*

Apesar do frete necessário à movimentação de produtos em elaboração e matérias primas, entre as diversas unidades do contribuinte, ou entre o estabelecimento da Recorrente e de terceiros, na terceirização do processo industrial, não estar expressamente previsto neste item, que trata da geração de créditos em razão dos gastos com combustíveis, a situação descrita é a mesma.

Logo, se é possível considerar a geração de créditos em relação aos gastos com transporte como sendo insumos nestas operações, tanto faz

Original

que a mesma seja por meios próprios, como através de terceiros pela contratação de frete, desde que a movimentação dos produtos em elaboração, entre diferentes unidades do contribuinte, e entre unidades desta e de terceiros, seja parte do processo de produção que atenda aos requisitos de essencialidade ou relevância. Entendo ser exatamente este o caso em telas.

Neste ponto, dou razão à Recorrente.

Despesas com empresas de logística e fretes na exportação.

Conforme já abordado no item 3, acima, não são todos os gastos passíveis da geração de créditos de PIS/COFINS, e ainda a própria Lei nº 10.833/2004 veda expressamente a apuração de créditos decorrentes de gastos não sujeitos ao pagamento de COFINS nas operações precedentes.

> *"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
> *(...)*
> *§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*
> *I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*
> *II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição."*

A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estabeleceu a isenção de COFINS sobre as receitas de frete internacionais:

> *"Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*
> *(...)*
> *V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;*
> *(...)"*

Sendo assim, nada há que se alterar na Decisão de Primeira Instância.

1. **Aproveitamento extemporâneo do crédito decorrente de bens do ativo imobilizado**

Este tópico refere-se a apropriação de créditos referentes a aquisições de bens e serviços destinados a construções de instalações e benfeitorias utilizadas na fabricação de bens destinados à venda, numa única parcela, nos termos do inciso XII, do artigo 1º, da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008.

> *"Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº*

Original

> *10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma: (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011)*
> *(...)*
> *XII – imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)"*

O dispositivo em questão possibilita a utilização dos créditos descritos nos incisos VI e VII, do caput, e inciso III, do § 1º, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004, sendo referente aos créditos decorrentes de despesas de depreciação dos itens do ativo imobilizado relacionados nestes dispositivos.

Em que pese as referências no Despacho Decisório e Recurso Voluntário alternarem entre os créditos na apuração de PIS e de COFINS, o pedido de ressarcimento possui somente créditos de COFINS, daí as referências apenas à Lei nº 10.833/2004.

Vemos que as condições determinadas na legislação, reproduzida acima, referem-se a data de aquisição dos itens, mas a forma de apuração dos créditos a que são destinados os incisos do artigo 1º, da Lei nº 11.774/2008 referem-se às despesas de depreciação do ativo. Partes, peças, e equipamentos isolados não podem produzir despesas de depreciação, quando forem adquiridos para comporem instalações de produção de uma empresa, antes que estas entrem em funcionamento ou estejam prontas para uso.

Os créditos em litígio referem-se a despesas com a depreciação de instalações e estas somente são possíveis de serem reconhecidas em relação a bens concluídos e prontos para uso, assim como encontramos no item 55, do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC 27_rev14, de 31/07/2009, conforme reproduzo abaixo:

> *"55.* ***A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração.*** *A depreciação de um ativo deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda (ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo-Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada) ou, ainda, na data em que o ativo é baixado, o que ocorrer primeiro. Portanto, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado. No entanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção."*

Como vemos, só faz sentido apropriar despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado quando o bem está pronto para o uso, o que envolve inclusive o reconhecimento da conclusão da obra pela Administração Municipal, através do "habite-se", quando for o caso.

No caso, todos os documentos fiscais juntados nas folhas de 348 a 478 referem-se a aquisições dos períodos do 4º trimestre de 2014 e do ano de 2015, sendo difícil determinar apenas com base na data de aquisição destes itens, ou mesmo das informações das notas fiscais, a sua adequabilidade aos projetos de bens do ativo imobilizado da empresa

Original

objeto desta discussão, assim como também não há informações sobre o momento de disponibilização para o uso destes ativos.

Ademais, as despesas de depreciação precisam ser consideradas de forma individualizada por ativo, tendo em vista que a depreciação nada mais é do que o rateio no tempo dos custos de aquisição, que contribuirão para as receitas de mais de um exercício futuro, com base especialmente no tempo estimado da vida útil econômica do bem, sendo influenciada pelo tipo de uso e sua intensidade, como podemos depreender da leitura dos itens 60 e 61 do CPC 27.

> *"60. O método de depreciação utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros.*
> *61. O método de depreciação aplicado a um ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão de consumo previsto, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança. Tal mudança deve ser registrada como mudança na estimativa contábil, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro."*

Esta disposição do CPC implica na individualização dos ativos de forma a permitir o cálculo de suas despesas de depreciação.

Com base nas informações prestadas podemos apenas afirmar que as aquisições cumprem as condições determinadas no inciso XII, do artigo 1º, da Lei nº 11.774/2008, mas fica em aberto se estas despesas podem ou não gerarem créditos no período de apuração do 4º trimestre de 2014, dada as datas de emissão das notas fiscais já referenciadas e as dúvidas sobre a data em que o bem do ativo, ao qual estas aquisições se destinavam, passou a ser disponível para uso.

Sendo assim, não tendo a Recorrente apresentado o devido detalhamento do crédito pretendido, considero que não cabe nem à autoridade tributária, nem à autoridade julgadora sanar eventuais ausências de provas, que deveriam ter sido produzidas pela Recorrente, e que não o fez na instância devida, apesar de ter sido apontado o fato no Despacho Decisório.

Sem razão à Recorrente.

Aplicação da taxa Selic

A Recorrente requer que seus créditos seja corrigidos monetariamente a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, até a data de sua efetiva utilização.

A correção monetária dos créditos de PIS/COFINS para fins de ressarcimento é expressamente proibida por Lei, nos termos do artigo 13, da Lei nº 10.833/2003.

> *"Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.*
> *(...)*

Original

> *Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*
> *(...)*
> *VI - no art. 13 desta Lei."*

No entanto, o artigo 24, da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007 determina que:

> *Art.24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 "(trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte."*

Em atendimento à decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos Recursos Especiais 1.767.945/PR; REsp 1.768.060/RS, REsp 1.768.415/SC, submetidos à sistemática do art. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, determina que considera-se resistência injustificada da Fazenda Pública, ao aproveitamento do crédito, emitir decisão após o prazo estipulado no artigo 24, da Lei nº 11.457/2007, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer SEI nº 3.686/2021/ME, acompanhado pela Nota Técnica CODAR nº 22/2021, que trata da aplicação da taxa SELIC aos pedidos de ressarcimento e outros, dando cumprimento à decisão do STJ, já referida.

A decisão do STJ reconhece que os créditos do regime não cumulativo são de natureza escritural e, portanto, não devem ser submetidos à correção monetária por ocasião do seu aproveitamento, mas também indica que a resistência injustificada à utilização do crédito pela Fazenda Pública configura exceção a esta regra, pelo que resta claro da leitura do voto do eminente relator, o Ministro Sérgio Kukina:

> *"Ratificando essa previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou o Enunciado sumular n. 125, o qual dispõe que, "No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003."*
> *Veja-se o conteúdo de mencionados dispositivos legais:*
> ***Lei 10.833/2003***
> ***Art. 13.** O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.*
> *[...]*
> ***Art. 15**. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:*
> *[...]*
> *VI - no art. 13 desta Lei.*
> *A leitura do teor desses artigos deixa transparecer, isso sim, a existência de vedação legal à atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes do referido aproveitamento de crédito - seja qual for a modalidade escolhida pelo contribuinte: dedução, compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro.*
> *(...)*
> *A doutrina especializada não diverge dessa constatação, consoante leciona André Mendes Moreira em sua obra **"A não cumulatividade dos tributos"** (2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 435):*

Original

> *A não cumulatividade do PIS/COFINS parte da mesma premissa: os créditos das referidas contribuições são meramente escriturais, e, portanto, não geram dívida do Poder Público para com o contribuinte. Seu fim é puramente contábil, para nada mais se prestando além do cálculo do valor devido, salvo se a lei dispuser em contrário [...]. A legislação, confirmando o que se está a expor, predica que o montante dos créditos de PIS/COFINS 'não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição'.*
> *Dessa forma, na falta de autorização legal específica, a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural.*
> *(...)*
> *Além disso, apenas como exceção, a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, consequentemente, pela possibilidade de sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito, como, por exemplo, se houve necessidade de o contribuinte ingressar em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento (o que acontecia com certa frequência nos casos de IPI); ou o transcurso do prazo de 360 dias de que dispõe o fisco para responder ao contribuinte sem qualquer manifestação fazendária.*
> *Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente quando caracterizado o ato fazendário de resistência ilegítima, no caso, o transcurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo sem apreciação pelo Fisco."*

A atualização pela taxa SELIC dos créditos de PIS/COFINS sujeitos a ressarcimento resulta apenas da imposição de resistência indevida da Fazenda Pública à sua utilização pelo detentor do direito, sendo indevida nos demais casos.

Reconheço que o caso concreto enquadra-se na situação de imposição de resistência indevida pela administração, nos termos das decisão do STJ e demais disposições normativas já citadas acima.

Dou razão parcial à Requerente, no sentido prover a correção monetária do crédito pretendido para ressarcimento, no entanto, a data de início da correção provida deve ser do primeiro dia após decorrido o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, do artigo 24, da Lei nº 11.457/2007, até o dia da efetiva disponibilização.

Desta forma, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, de forma a reverter as glosas determinadas no Despacho Decisório, conforme o disposto nos itens 1 a 3, e 6, deste voto, exceto em relação às despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente, cujas glosas devem ser mantidas.

Original

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: **(i)** reverter as glosas determinadas no Despacho Decisório, com relação aos **(i.1)** custos destinados ao controle de pragas, **(i.2)** despesas de frete no retorno de industrialização, e **(i.3)** para aplicação da taxa Selic na correção monetária do crédito pretendido para ressarcimento, a contar do primeiro dia após decorrido o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, iniciado com a transmissão do pedido de ressarcimento até o dia da efetiva disponibilização; **(ii)** reverter as glosas referentes às despesas de fretes na operação de compra de bens sujeitos à alíquota zero e com suspensão (crédito presumido) e **(iii)** manter a glosa em relação às despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

DECLARAÇÃO DE VOTO

Deixa-se de transcrever a declaração de voto apresentada, que pode ser consultada no acórdão paradigma desta decisão.

Original