



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11516.720812/2013-12
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.218 – 3ª Turma
Sessão de 24 de janeiro de 2018
Matéria PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO
Recorrentes BRF S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES DE INSUMOS.

Os fretes pagos pelo contribuinte na aquisição de insumos integram o custo destes e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins. Da mesma forma os gastos com fretes na movimentação destes insumos no processo fabril.

COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

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

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 - eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda - quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se

harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” - quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

Os créditos decorrentes do princípio da não cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo da Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal (relator) e Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), que deram provimento parcial ao recurso e o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), que lhe deu provimento integral. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), que lhe negou provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello. Designada para redigir o voto vencedor quanto ao recurso da Fazenda nacional a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Relator

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello. Ausente, justificadamente, a conselheira Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência apresentados pela Fazenda Nacional e sujeito passivo, com fundamento no art. 67 do antigo Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, em face do Acórdão nº 3301-002.966, de 17/05/2016, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. CRÉDITOS GLOSADOS EM DUPLICIDADE

Os créditos glosados não foram objeto de PER/DCOMP e não estão sendo discutidos em outros processos. Portanto, não houve glosa de créditos em duplicidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

COMPRAS DE PESSOAS FÍSICAS OU BENEFICIADAS COM SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO AO REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS

Não dão direito a créditos básicos as compras de insumos de pessoas físicas ou beneficiadas com suspensão ou alíquota zero, por força do inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02.

CRÉDITO PRESUMIDO. PERCENTUAL DETERMINADO COM BASE NO PRODUTO EM QUE O INSUMO FOR APLICADO

Com a edição da Lei nº 12.865/13, que acresceu o § 10 ao art. 8º da Lei nº 10.925/04, pôs-se fim à controvérsia em torno da determinação do percentual a ser aplicado sobre os insumos, para fins de cálculo do crédito presumido. O percentual é determinado de acordo com o enquadramento do produto em que o insumo é aplicado nos inc. I ao III do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/04.

REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo e cuja subtração obsta a atividade da empresa ou implica em

substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização e com fretes em compras de insumos e em transporte de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO

As subvenções para custeio na forma de créditos do ICMS integram o faturamento mensal e deverão ser incluídas nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL

A não incidência do PIS e da COFINS prevista nos inc. III do art. 5º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 somente se aplica a vendas, cuja mercadoria é entregue no porto de embarque ou em recinto alfandegado. A Recorrente não faz jus ao benefício fiscal, porque não atendeu aos requisitos legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2008

COMPRAS DE PESSOAS FÍSICAS OU BENEFICIADAS COM SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO AO REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS

Não dão direito a créditos básicos as compras de insumos de pessoas físicas ou beneficiadas com suspensão ou alíquota zero, por força do inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02.

CRÉDITO PRESUMIDO. PERCENTUAL DETERMINADO COM BASE NO PRODUTO EM QUE O INSUMO FOR APLICADO

Com a edição da Lei nº 12.865/13, que acresceu o § 10 ao art. 8º da Lei nº 10.925/04, pôs-se fim à controvérsia em torno da determinação do percentual a ser aplicado sobre os insumos, para fins de cálculo do crédito presumido. O percentual é determinado de acordo com o enquadramento do produto em que o insumo é aplicado nos inc. I ao III do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/04.

REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou

fabricação de produto destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo e cuja subtração obsta a atividade da empresa ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização e com fretes em compras de insumos e em transporte de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO

As subvenções para custeio na forma de créditos do ICMS integram o faturamento mensal e deverão ser incluídas nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL

A não incidência do PIS e da COFINS prevista nos inc. III do art. 5º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 somente se aplica a vendas, cuja mercadoria é entregue no porto de embarque ou em recinto alfandegado. A Recorrente não faz jus ao benefício fiscal, porque não atendeu aos requisitos legais.

Trata o presente processo de lançamentos das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ambas com incidência não cumulativa, referentes aos fatos geradores do ano de 2008. Os lançamentos decorreram da falta e/ou insuficiência de declaração/pagamento das contribuições devidas, apuradas com base na contabilidade da contribuinte, bem como nos PER/Dcomp e nos Dacon apresentados, e concluindo pela falta de tributação de algumas receitas e da utilização indevida de créditos daquelas contribuições.

A Fazenda Nacional suscitou divergência com relação ao direito ao creditamento das contribuições não cumulativas : 1) dos gastos com uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização; e 2) das despesas com frete.

O recurso especial foi admitido parcialmente, apenas em relação ao *creditamento das despesas com fretes*, pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

O contribuinte foi cientificado do acórdão recorrido, bem como do recurso especial da PFN e do despacho de admissibilidade. Além de apresentar contrarrazões, interpôs recurso especial no qual suscitou divergência com relação aos seguintes itens: 1) inclusão na base de cálculo do PIS e da Cofins das receitas de créditos presumidos do ICMS; e 2) exclusão da base de cálculo das contribuições de receitas de exportação.

O recurso especial do sujeito passivo foi admitido parcialmente também, apenas em relação à matéria *inclusão na base de cálculo do PIS e da Cofins das receitas de créditos presumidos do ICMS*.

A PFN também apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator.

Ambos os recursos interpostos, pela PGFN e pelo sujeito passivo, são tempestivos e devem ser conhecidos, por cumprir com os requisitos essenciais à admissibilidade ditados pelo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consoante demonstra-se a seguir.

Quanto ao recurso especial da União, em contrarrazões, o sujeito passivo alega preliminarmente que os paradigmas apontados pela PFN não tratam de questões fáticas que guardem similitude com o acórdão recorrido e não há demonstração de divergência de um mesmo dispositivo legal, e em virtude disso requer o não conhecimento do especial da Fazenda.

Ao contrário do asseverado pelo sujeito passivo, há sim similaridade entre as situações fáticas do acórdão recorrido e paradigmas, uma vez que todas as empresas são produtoras de alimentos e a discussão gira em torno do creditamento de PIS/Cofins não cumulativos em virtude de despesas com fretes. No caso do segundo paradigma (acórdão 3801-002.668) a discussão é ainda mais específica, porquanto se trata de fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos das pessoas jurídicas. A divergência de interpretação da legislação

tributária relativa à matéria está estampada na própria ementa do paradigma, em epígrafe no recurso especial da PFN por sublinhado e negrito:

(...) ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PIS. CESSÃO DE CRÉDITO DE ICMS.

As cessões de créditos de ICMS não têm natureza jurídica de receita, por isso não integram a base de cálculo da contribuição.

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PIS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

As receitas decorrentes de crédito presumido de ICMS compõem a base de cálculo da contribuição PIS no regime da não-cumulatividade, tendo em vista que o faturamento mensal corresponde ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou de sua classificação contábil.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DAS OPERAÇÕES DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores relativos aos gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição não-cumulativa se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS. CONCEITO DE INSUMO.

Não se subsume ao conceito de insumo, os valores pagos a título de transferências de produtos acabados (frete) entre os estabelecimentos da empresa. Os valores relativos aos gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição em questão se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. Não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição as aquisições de embalagens para transporte porque não são aplicadas ou consumidas diretamente no processo fabril, vez que não se enquadram no conceito de insumos.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. COMISSÕES DE VENDA.

Não se pode vincular comissões pagas à terceiros ao custo de aquisição da matéria-prima. Assim, a definição de insumo não contempla essas despesas.

REGIME DA NÃOCUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. RESSARCIMENTO.

No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, no valor da receita bruta incluem-se as receitas da venda de bens e serviços e todas as demais receitas, a exemplo das receitas decorrentes dos créditos presumidos de ICMS, receitas financeiras e de recuperação de custos.

Recurso Voluntário Provido em Parte” (grifei e negritei)

Dessarte, impõe-se afastar a preliminar de não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

No que se refere ao mérito do recurso da PFN, admitido apenas em relação ao *creditamento das despesas com fretes*, em que pese concordar que a dedução dos créditos, no cálculo das contribuições para o PIS e Cofins não cumulativos, é taxativa e exaustivamente relacionada nas normas instituidoras, **penso que os fretes em compras de insumos devem ter solução diversa do transporte de insumos e dos produtos acabados entre estabelecimentos da recorrida.**

Entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso.

Nesse sentido, penso que o i. relator do acórdão recorrido elasteceu demais o entendimento do conceito de insumo para fins do creditamento do PIS e Cofins no regime da não-cumulatividade:

DAS DESPESAS COM FRETE

No auto de infração, há menção de glosa, em razão de o contribuinte não ter vinculado a despesa com frete a operações de venda de produtos. Na decisão recorrida, fala-se em glosa, em razão de tratar-se de transporte de produtos acabados entre unidades da empresa.

A Recorrente fez a defesa dos créditos sobre fretes em compras de insumos, vendas e transporte de insumos e produtos acabados entre seus estabelecimentos.

Em suas contrarrazões, a PGFN ataca os créditos sobre transporte entre estabelecimentos e aqueles, cuja operação a que estava vinculado não foi identificada.

De pronto, consigno que voto pela manutenção da glosa dos créditos sobre os fretes, em relação aos quais não foi identificada a operação a que estavam vinculados.

Sobre fretes em compras de insumos, de acordo com o art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), integram o custo de aquisição dos insumos. Sendo assim, podem ser computados nas bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, suportados pela regra que ampara os créditos sobre insumos (inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).

Em relação aos fretes sobre vendas, há previsão expressa (inc. IX do art. 3º das Leis nº 10.833/03, também aplicável ao PIS, em função do inc. II do art. 15 da Lei nº 10.833/03).

Também reconheço o direito a créditos sobre os fretes relativos aos deslocamentos dos insumos e produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente.

Como vimos, o frete pago na aquisição de insumos compõe o custo de aquisição e, como tal, pode ser computado na base de cálculo dos créditos. E, a meu ver, este frete é o incorrido para que o insumo percorra todo o caminho entre o fornecedor e o estabelecimento que o industrializará. Muitas vezes, por razões ligadas à logística de armazenamento e distribuição, no caminho, a mercadoria acaba passando por mais de um estabelecimento, até chegar ao seu destino final, o estabelecimento industrializador.

Outrossim, semelhante raciocínio deve ser efetuado para produtos acabados, cujos fretes em operações de venda geram créditos de PIS e COFINS. Neste caso, devemos admitir créditos sobre a totalidade do gasto necessário para levar o produto final do armazém até o consumidor final. E, no curso deste trajeto, por motivos de ordem operacional, é possível que ele tenha de ser primeiro levado para outro estabelecimento do titular, para depois, então, ser entregue ao cliente.

Em linha com meus posicionamentos, cito os Acórdãos nº 3402002.881, de 28/1/2016, e nº 340101.715, de 15/2/2012, de cujas ementas extraio excertos, a saber: (...)

Com base no acima exposto, voto por reconhecer os direitos creditórios relacionados às despesas com fretes em compras de insumos e em transporte de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente. Por outro lado, voto por manter a glosa dos créditos sobre fretes, cuja operação a que estava vinculada não tenha sido identificada.

Por outro giro, a própria Receita Federal do Brasil já afastou a necessidade de que para ser insumo e ter direito ao crédito do PIS e da Cofins, haja necessidade do desgaste do bem consumido, pelo contato físico com o bem em produção. Tal fato pode ser constatado pelo que foi disposto na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23/08/2016. E na sequência, a Solução de Consulta Cosit nº 99018, de 20/01/2017, tratou do valor do transporte pago na aquisição do insumo:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de insumos entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep.

Inexiste hipótese legal prevendo a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre o frete pago na aquisição de bens. No entanto, caso seja possível a apuração de créditos em relação ao bem adquirido, por se tratar de insumo, o valor do transporte pago na aquisição poderá, em regra, integrar o custo de aquisição do bem e servirá, indiretamente, de base de cálculo do valor do crédito das contribuições a ser apurado.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Lei nº 10.833, de 2003, art.15; IN SRF nº 247, de 2002, art. 60.

(VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11 DE OUTUBRO DE 2016.) (...)

Assim, por se tratar de custo de aquisição do insumo utilizado dentro do processo produtivo do bem destinado a venda pela empresa recorrida, os fretes em compras de insumos podem ser legitimamente deduzidos. Da mesma forma, as despesas com frete, para movimentação dos insumos utilizados nos diversos estabelecimentos industriais.

Em sentido oposto, no entanto, estão os fretes dos produtos acabados entre os estabelecimentos da contribuinte, porquanto não há previsão legal para as respectivas deduções, e bem por isso oriento meu voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, no que tange ao restabelecimento das glosas relativas ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrida.

Quanto ao recurso especial do sujeito passivo, admitido em relação à matéria *inclusão na base de cálculo do PIS e da Cofins das receitas de créditos presumidos do ICMS*, nenhuma dúvida pairou quanto à sua admissibilidade, tanto que não houve qualquer manifestação da União nesse sentido.

Vinha manifestando até então, em meus votos anteriores sobre esta matéria, que as subvenções estaduais de ICMS, sejam a título de custeio ou investimento, são receitas das pessoas jurídicas, não havendo previsão legal para sua exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins regidas pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Entendia também que para as subvenções de investimento, a partir da vigência do art. 21 da Lei nº 11.941/2009, sob certas condições, a estabelecer sua exclusão da base de cálculo. E a partir da Lei nº 12.973/2014, efetivamente há expressa disposição legal excluindo as subvenções de investimento da base de cálculo do PIS e da Cofins. Esta própria lei informa que as subvenções para investimento são **receitas** excluídas da base de cálculo.

Continuo com este mesmo entendimento a respeito das ditas subvenções de ICMS. Porém, conforme esclarecido pelo contribuinte em seu recurso especial, aqui não estamos tratando de um benefício subvencional concedido ao contribuinte pelo estado de Santa Catarina. Mas de uma forma específica em que a legislação do ICMS do estado permite que o contribuinte faça a opção de registrar seus créditos, da não cumulatividade do ICMS de forma presumida. Ou seja, no lugar de fazer uma escrituração individual de seus créditos, nota fiscal por nota fiscal, o estado estabelece uma forma presumida de apuração dos seus créditos. Tal sistemática, permite uma economia de esforços por parte da fiscalização estadual, na medida em que não necessita fazer uma auditoria avançada para apurar sua regularidade de apropriação na escrita fiscal. Portanto não se trata exatamente de uma subvenção, mas de uma forma presumida de apuração do crédito de ICMS determinada pela legislação estadual.

Sendo desta forma, entendo efetivamente que não se trata de uma receita do contribuinte. Portanto não tributável pelo PIS e pela Cofins.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, no sentido de restabelecer as glosas de créditos relativas ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrida; e por dar provimento ao recurso especial do contribuinte no sentido de que os créditos decorrentes do princípio da não

Processo nº 11516.720812/2013-12
Acórdão nº **9303-006.218**

CSRF-T3
Fl. 13

cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Redatora designada

A priori, peço vênica ao ilustre relator conselheiro Andrada, que tanto admiro, para manifestar o entendimento da maioria desse colegiado acerca da lide posta e admitida em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, qual seja – cabimento ou não do direito de se constituir crédito de Cofins não cumulativo sobre as despesas de frete por transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Recordo que a maioria desse Colegiado manifestou entendimento pela possibilidade de constituição de crédito de Cofins sobre tais despesas. O que, para melhor elucidar tal entendimento, importante, *primeiramente*, discorrer sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito de PIS e Cofins trazida pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, bem como para a aplicação do art. 3º, inciso IX, das Leis (“IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”).

Em relação ao conceito de insumo, para fins de fruição do crédito de PIS e da COFINS não cumulativos, não é demais enfatizar que se trata de matéria controversa.

Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, conluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo - o que, em respeito a segurança jurídica das jurisprudências emitidas pelo Conselho e pelo Tribunal Superior, é de se atestar a observância do princípio da essencialidade para a adoção do conceito de insumo, afastando o entendimento restritivo dado pela autoridade fazendária na IN SRF 247/02.

Não obstante a esses pontos, ressurgindo-me à questão posta, passo a discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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

[...]

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

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, in verbis (Grifos meus):

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

[...]

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).”

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

[...]

§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

É de se lembrar ainda que o IPI é um imposto que onera efetivamente o consumo, diferentemente do PIS e da Cofins que são contribuições que incidem sobre a receita, nos termos da legislação vigente.

E nessa senda, haja vista que o IPI onera efetivamente o consumo, vê-se que a não cumulatividade relaciona-se ao conceito de insumo como sendo o de bens que são consumidos ou desgastados durante a fabricação de produtos.

Enquanto a sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e a Cofins está diretamente relacionada às receitas auferidas com a venda desses produtos.

Sendo assim, resta claro que a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Greco (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, para tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva

incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

*a. Matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado**; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...]"

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

“Art. 8 º Do valor apurado na forma do art. 7 º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4 º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...]"

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

A Receita Federal do Brasil extrapolou sua competência administrativa ao “legislar” limitando o direito creditório a ser apurado pelo sujeito passivo.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;**
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Nesse *interim*, cabe trazer que a observância do critério de se aplicar o conceito de “despesa necessária” para a definição de insumo, tal como preceituado no art. 299 do RIR/99 não seria a mais condizente, pois direciona a sistemática da não cumulatividade das referidas contribuições à sistemática de dedutibilidade aplicada para o imposto incidente sobre o lucro. O que, entendo que não há como se conferir que os custos ou despesas destinadas à aferição e lucro possam ser considerados como insumos necessários para o aferimento da receita.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações

*se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.***

7. Recurso especial provido."

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênha, para transcrever a ementa do acórdão:

COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e

10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Dessa forma, para fins de se elucidar a atividade do sujeito passivo, importante recordar que o sujeito passivo é pessoa jurídica de direito privado, que tem por objeto social o exercício das seguintes atividades, em território nacional ou no exterior:

- A industrialização, comercialização e exploração de alimentos em geral, principalmente os derivados de proteína animal e produtos alimentícios que utilizem a cadeia de frio como suporte e distribuição;
- A industrialização e comercialização de rações e nutrimentos para animais;
- A prestação de serviços de alimentação em geral;
- A industrialização, refinação e comercialização de óleos vegetais;
- A exploração, conservação, armazenamento, ensilagem e comercialização de grãos, seus derivados e subprodutos;
- As atividades de reflorestamentos, extração, industrialização e comercialização de madeiras;
- A comercialização no varejo e no atacado de bens de consumo e de produção, inclusive a comercialização de equipamentos e veículos para o desenvolvimento de sua atividade logística;
- A exportação e a importação de bens de produção e de consumo;
- A participação em outras sociedades, objetivando a mais ampla consecução dos fins sociais; e
- A participação em projetos necessários à operação dos negócios da Companhia.

Sendo assim, considerando a atividade/objeto social do sujeito passivo, que ressurgiu com a discussão acerca do direito ao crédito de PIS e de Cofins sobre as despesas com fretes de transferência de produtos acabados entre os seus estabelecimentos, entendo que lhe assiste razão. Eis que os fretes de produtos acabados em discussão, para sua atividade de comercialização e distribuição de alimentos, são essenciais por razões logísticas. Tem basicamente o intuito de facilitar a distribuição e destinação das r. mercadorias.

Considerando, então, a atividade do sujeito passivo, deve-se considerar os fretes como essenciais e, aplicando-se o critério da essencialidade, é de se dar provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo.

Não obstante à essa fundamentação e ignorando-a, cabe trazer ainda que, tendo em vista que as mercadorias efetivamente são destinadas à venda, é de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 – **pois a inteligência desse dispositivo considera e traz o termo frete na “operação” de venda.**

O que cabe concluir que a venda *de per si* para ser efetuada envolve vários eventos. **Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda.** Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão.

Dessa forma, a maioria desse colegiado votou por negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Processo nº 11516.720812/2013-12
Acórdão n.º **9303-006.218**

CSRF-T3
Fl. 27
