



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



**Processo nº** 11686.000386/2008-70  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** 3402-002.963 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de abril de 2021  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3402-002.954, de 28 de abril de 2021, prolatada no julgamento do processo 11686.000366/2008-07, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

### **Relatório**

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

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito da Contribuição para PIS, cumulado com declaração de compensação.

A Unidade de Origem, embasada em Relatório Fiscal proferiu Despacho Decisório, no qual foi concedido parcialmente o crédito solicitado e homologada parcialmente a declaração de compensação.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.963 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11686.000386/2008-70

O indeferimento parcial decorreu da constatação de supostas irregularidades, como a conclusão da Autoridade Fiscal pela não tributação sobre a cessão de créditos de ICMS para terceiros, bem como a apuração de créditos sobre fretes de transferências e fretes de devoluções, por não serem permitidos pela legislação.

Cientificada do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente pelo v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, que não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação.

Os argumentos de defesa estão resumidos no respectivo relatório do acórdão recorrido e, na ementa, sumariados os fundamentos da decisão, devidamente detalhados no voto condutor.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância, apresentando o recurso voluntário, pelo qual reiterou os argumentos da peça de manifestação de inconformidade, e pediu o provimento para que seja reconhecido o direito de constituir e descontar créditos de PIS e COFINS referente aos fretes de transferência de mercadorias entre suas unidades, seja de produto acabado, seja de matéria prima, bem como para excluir os créditos de ICMS da base de cálculo das contribuições.

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 na resolução paradigma como razões de decidir:

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

### 2. Da necessária conversão do julgamento do recurso em diligência

Conforme relatado, a DRF de origem concedeu parcialmente o crédito solicitado pela Contribuinte, sob a conclusão de que foram constatadas as seguintes irregularidades:

- ✓ Não tributação sobre a cessão de créditos de ICMS para terceiros;
- ✓ Apuração indevida de créditos sobre fretes de transferências e fretes de devoluções;

Com relação à cessão onerosa de ICMS, argumentou a Fiscalização que essa operação equipara-se a verdadeira alienação de direitos a título oneroso e origina receita tributável, devendo compor a base de cálculo para a contribuição para o PIS e da COFINS. Argumentou, ainda, que ao realizar a aquisição de produto sujeito à incidência do ICMS, está comprando a mercadoria propriamente dita, bem como comprando o crédito do imposto inerente àquele produto e, posteriormente, será alienado juntamente com a mercadoria, além de alienação do crédito fiscal, não sendo possível dispensar tratamento tributário diferenciado, devendo incidir PIS/COFINS sobre tais operações para restabelecer o equilíbrio tributário na operação.

Por sua vez, argumenta a Recorrente que:

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.963 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11686.000386/2008-70

- ✓ Não houve alienação onerosa de créditos de ICMS a terceiros, conforme afirma a Autoridade Fiscal, a quem incumbiria o ônus de provar tal alegação;
- ✓ É titular de incentivo fiscal, outorgado pelo estado do Rio Grande do Sul, que consistiria em um desconto dos valores devidos a título de crédito presumido de ICMS na ordem de 75% sobre o valor incidente nas saídas interestaduais de fertilizantes;
- ✓ Em processos com igual discussão, referentes a outros semestres, a Fiscalização reconheceu que os créditos de ICMS constantes da escrita fiscal da impugnante referiam ao benefício fiscal outorgado pelo Estado do Rio Grande do Sul e não de cessão onerosa de ICMS, de acordo com documento anexado aos autos;
- ✓ Caso fosse cessão de ICMS a terceiros não haveria tributação, pois deveria aplicar a Medida Provisória n.º 451, de 15/12/2008, que desonera a incidência de PIS e Cofins sobre cessão onerosa de ICMS, tendo aplicação retroativa, por ser norma mais benéfica, nos termos do artigo 106 do Código Tributário Nacional;

A DRJ rejeitou os argumentos da Contribuinte, concluindo que bastaria a demonstração fidedigna de que o destino de qualquer uma das transferências identificadas no demonstrativo fiscal teria sido diverso daquele relatado pela Fiscalização para evidenciar o alegado equívoco ou que não houvesse outra operação.

Ocorre que a Recorrente apresentou nos autos o Termo de Acordo firmado com o estado do Rio Grande do Sul, pelo qual concede à Recorrente crédito presumido de ICMS em montante igual ao que resultar da aplicação do percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do imposto incidente sobre as saídas interestaduais de fertilizantes de produção própria.

Por sua vez, a Fiscalização fez menção à cessão de onerosa de créditos de ICMS, passando a discorrer sobre a natureza de tais operações e sem, no entanto, apontar detalhadamente a origem dos valores sobre os quais efetuou os ajustes, incluindo a tributação a título de PIS/COFINS.

Igualmente cabe salientar que os documentos solicitados pela Unidade de Origem foram entregues por ocasião do termo de Início de Fiscalização, motivo pelo qual não pode ser considerada a omissão quanto ao ônus da prova sustentada pelo ilustre julgador de primeira instância.

E a matéria de defesa trazida pela Recorrente neste processo, ou seja, a existência de crédito presumido de ICMS, foi objeto de análise em outros processos da mesma Contribuinte, a exemplo do PAF n.º 11080.917958/2011-76, igualmente sorteado para esta relatora.

Diante de tais fatos, resta demonstrada dúvida acerca da origem dos valores apurados pela Fiscalização, a qual deve ser sanada antes de se proceder ao julgamento deste litígio.

Esclareço que esta Relatora não afasta a necessária aplicação da regra do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, uma vez que cabe ao autor o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito. Todavia, diante dos indícios acima, tornando possível o erro ventilado, aplica-se o Princípio da Verdade Material, pelo qual a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, devendo prevalecer a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para demonstração do direito pleiteado.

O Ilustre Doutrinador MEIRELLES (2003, p. 660)<sup>1</sup> assim preleciona:

O processo administrativo deve ser simples, despido de exigências formais excessivas, tanto mais que a defesa pode ficar a cargo do próprio administrado, nem sempre familiarizado com os meandros processuais.

---

<sup>1</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro, 28. ed. atualizada. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 660.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.963 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 11686.000386/2008-70

Observo igualmente a necessária atenção aos Princípios da Finalidade e Razoabilidade na busca pela verdade material.

No mesmo sentido, destaco a lição de Leandro Paulsen<sup>2</sup>:

O processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, segundo o qual a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos, conforme ocorrida, e para tal, ao formar sua livre convicção na apreciação dos fatos, poderá julgar conveniente a realização de diligência que considere necessárias à complementação das provas ou ao esclarecimento de dúvidas relativas aos fatos trazidos no processo.

Com isso, antes de proceder ao julgamento, é necessário que a Unidade de Origem preste esclarecimentos sobre a motivação exposta na Informação Fiscal, em especial por não ter considerado o Acordo firmado com o Estado do Rio Grande do Sul para concessão do crédito presumido de ICMS, cujo incentivo fiscal a Contribuinte identifica como os valores que a Fiscalização aponta se tratar de cessão onerosa de créditos de ICMS.

Observo, ainda, que não estão nos autos os documentos apontados pelo ilustre Julgador *a quo*, passíveis de fazer concluir que, de fato, deveria a Contribuinte afastar o argumento da Fiscalização quanto à origem dos ajustes realizados sobre os valores levados à compensação.

Por outro lado, a Fiscalização menciona a glosa dos créditos originados de fretes de transferências e fretes de devolução, sem especificar a que títulos se deram tais transportes, ou seja, se referem a transferências de matéria-prima, embalagens ou produto acabado.

Entendo que seja imprescindível tal detalhamento, evitando inviabilizar a discussão individual de cada item glosado, especialmente em razão de eventuais divergências sobre o tipo de cada operação e, principalmente, em razão do novo conceito de insumo trazido pelo Superior Tribunal de Justiça através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, para o qual a tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Para tanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, **proponho a conversão do julgamento em diligência**, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

- a) Intimar a Contribuinte para apresentar documentos contábeis e fiscais que demonstrem a origem dos valores considerados pela Fiscalização para tributação das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS a título de cessão onerosa de ICMS ou, ainda, comprovar que tais valores se referem especificamente ao crédito presumido de ICMS, na forma alegada;
- b) Intimar a Contribuinte para demonstrar, de forma detalhada e individualizada, a natureza de cada frete que deu origem aos créditos solicitados, considerando o conceito de insumos segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;
- c) Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para constatação especificada nesta Resolução;

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 5ª edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.963 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11686.000386/2008-70

- d) Elaborar Relatório Conclusivo esclarecendo de forma conclusivas sobre as glosas e apurações efetuadas, constantes da Informação Fiscal e, sendo o caso, recalculando os valores apurados com o resultado da diligência;
- e) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

## CONCLUSÃO

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

- a) Intimar a Contribuinte para apresentar documentos contábeis e fiscais que demonstrem a origem dos valores considerados pela Fiscalização para tributação das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS a título de cessão onerosa de ICMS ou, ainda, comprovar que tais valores se referem especificamente ao crédito presumido de ICMS, na forma alegada;
- b) Intimar a Contribuinte para demonstrar, de forma detalhada e individualizada, a natureza de cada frete que deu origem aos créditos solicitados, considerando o conceito de insumos segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018;
- c) Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para constatação especificada nesta Resolução;
- d) Elaborar Relatório Conclusivo esclarecendo de forma conclusivas sobre as glosas e apurações efetuadas, constantes da Informação Fiscal e, sendo o caso, recalculando os valores apurados com o resultado da diligência;
- e) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator