



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13005.900417/2016-41
ACÓRDÃO	3002-004.267 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CAROLINA SOIL DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

A sistemática da não cumulatividade veda o aproveitamento de créditos em relação a aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Uma vez que os produtos adquiridos se submetem à alíquota zero, conforme o art. 1º da Lei nº 10.925/2004, resta configurado o impeditivo legal ao creditamento previsto no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, conforme fixado pelo STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Tema Repetitivo nº 779).

FRETE NA IMPORTAÇÃO (TERRITÓRIO NACIONAL). TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

São considerados insumos, por expressa previsão legal e normativa (art. 176, § 1º, incisos VIII e XVI da IN RFB nº 2.121/2022), os serviços de transporte de insumos e produtos em elaboração realizados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, bem como o frete e seguro no território nacional decorrentes da importação de bens destinados à produção. O direito ao crédito sobre tais serviços é autônomo e não é

contaminado pela eventual desoneração do bem transportado, desde que o serviço seja prestado por pessoa jurídica nacional e efetivamente tributado, nos termos da lógica jurídica consolidada pela Súmula CARF nº 188.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA NATUREZA DO CRÉDITO. PAGAMENTO INDEVIDO. IMPOSSIBILIDADE DE FUNGIBILIDADE.

O crédito escritural e o crédito decorrente de pagamento indevido possuem naturezas jurídicas e regimes procedimentais distintos. O equívoco do contribuinte ao pleitear ressarcimento para valores que desafiam o rito da restituição constitui erro de direito e de critério jurídico, e não mero erro formal ou inexatidão material.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. LIMITES DE ATUAÇÃO DA INSTÂNCIA JULGADORA.

O princípio da verdade material não autoriza a mutação da causa de pedir em sede recursal. Não cabe ao órgão julgador convolar o pedido de ressarcimento em restituição, sob pena de supressão de instância. Uma vez emitido o despacho, a situação jurídica está consolidada sobre o objeto do pedido original.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito sobre as despesas com frete nacional na importação de insumos, bem como nas transferências de matérias primas entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Jose de Assis Ferraz Neto (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascareñas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente)

RELATÓRIO

Para fins de economia processual, adoto o relatório da decisão recorrida, por bem descrever os fatos dos autos:

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 18174.49390.310314.1.1.11-2394, no valor de R\$ 362.022,92, auferidos no 2º trimestre/2013, referente a créditos da não cumulatividade da(o) Cofins, vinculadas à receita não tributada no mercado interno. A Interessada também transmitiu Declaração(ões) de Compensação (Dcomp), utilizando o referido crédito para compensar débitos próprios.

A partir da análise das informações prestadas na Escrituração Fiscal Digital – EFD, no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), bem como aquelas prestadas em resposta à intimação, o Auditor Fiscal identificou irregularidades na apuração de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, conforme descritos a seguir.

Constatou-se que os valores informados nos Dacons decorrem da aquisição, no mercado interno ou mediante importação, de matérias-primas aplicadas na produção de adubos ou fertilizantes, principalmente turfa (código NCM 2703.00.00).

Desta forma, concluiu que, por força do art. 3º, §2º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 combinado com o art. 1º, incs. I, II e IV da Lei nº 10.925/2004, estas aquisições não geram créditos do PIS/Cofins, pois não estão sujeitas ao pagamento destas contribuições.

A Autoridade Fiscal afirmou também que os gastos com serviços de fretes, relacionados a estas aquisições, não geram crédito, uma vez que os valores relativos aos mesmos compõem o custo de aquisição dos produtos adquiridos, assim, essas despesas somente gerariam crédito de PIS e de Cofins se os produtos transportados fossem passíveis de gerar crédito da não cumulatividade.

Além disso, esclarece que as despesas relacionadas ao frete de transporte de produtos importados não geram crédito, face a inexistência de previsão legal.

Sendo assim o pedido de ressarcimento foi deferido parcialmente e a(s) compensação(ões) homologada(s) até o limite do crédito parcialmente reconhecido, conforme demonstrativos a seguir:

(...) Inconformado com a decisão (fls. 05/11), da qual teve ciência em 25/04/2017, o interessado interpôs, em 25/05/2017, a Manifestação de Inconformidade (fls. 157/185).

Após descrição dos fatos, a Manifestante informa que a atividade principal exercida pela empresa é a produção e o comércio de substratos para plantas. A seguir, demonstra, segundo seu entendimento, o conceito de “alíquota zero”.

Alega que, embora a legislação vigente reze que as contribuições do PIS e da Cofins não são devidas na quase totalidade das operações praticadas pelo contribuinte, pois são de alíquota zero, este faz jus ao crédito da não cumulatividade, visto que para a produção utiliza matérias primas importadas e na entrada destas no território nacional foi exigido o pagamento das contribuições.

Argumenta que, embora o preenchimento da Declaração de Importação seja de responsabilidade da Inconformada, o Auditor Fiscal não permitiu o desembaraço da mercadoria sem o pagamento das contribuições para o PIS e para a Cofins.

Relata que diante de decisões proferidas anteriormente acerca dos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento, questionou a Alfândega da Receita Federal do Brasil em Rio Grande/RS sobre a alíquota incidente sobre importação da matéria prima utilizada na produção de substrato para plantas, pois agentes da Receita Federal, estabelecida em Santa Cruz do Sul, RS, mencionaram à Inconformada que a alíquota de PIS/Cofins, referente à importação de matéria-prima para adubos ou fertilizantes, classificadas no Capítulo 31 da NCM, foi reduzida a 0% . Questionou se poderia aplicar a redução nas próximas importações e foi instruído a realizar uma consulta formal, nos termos previstos na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.396/2013.

Afirma que o processo de consulta costuma levar até mais de 3 anos para ser solucionado e não pode esperar por todo este tempo para obter uma resposta concreta do Fisco sobre como proceder.

Menciona que, no ano de 2015, já teve deferido, pela Delegacia da Receita Federal de Santa Cruz do Sul/RS, Pedido Eletrônico de Ressarcimento, referente a créditos da não cumulatividade de PIS e da Cofins, vinculados às receitas não tributadas no mercado interno, proferidos nos Processos Administrativos nº 13005.721108/2015-26 e nº 13005.721109/2015-71. Os pedidos de ressarcimento de créditos efetuados pela Inconformada passaram a ter decisões desfavoráveis recentemente.

Alega que, caso a Autoridade Fiscal entenda que a informação sobre o crédito esteja equivocada, não há qualquer dúvida de que se trataria de um mero erro formal, pois os valores pagos a título do PIS e da Cofins sobre as matérias-primas importadas são passíveis de compensação ou ressarcimento. Assim, se decidir pelo indeferimento destes, deverá então deferir o direito ao crédito pelo

reconhecimento do pagamento indevido, sob pena de fazer valer o extremo rigorismo formal.

Cita também vários princípios, dentre eles, o da informalidade ou do formalismo moderado, segundo o qual a Administração Pública e os administrados podem atuar no processo administrativo sem os rigores formais do processo judicial, da essência sobre a forma, que consiste na supremacia da essência das transações sobre seus aspectos formais e o da verdade material.

Defende que comprovou o pagamento das contribuições, sendo assim, o não deferimento do creditamento/compensação implicaria em enriquecimento ilícito da União, além de lesar o contribuinte sem que essa tenha dado causa aos fatos.

Frete na aquisição de produtos Importados

Menciona que o frete utilizado para transportar as matérias primas importadas, do local de desembarço aduaneiro até o estabelecimento fabril, foi objeto de tomada de crédito de PIS/Cofins, pois é possível este creditamento.

Argumenta que a Autoridade Fiscal, ao referir que o frete no transporte de produtos importados não gera crédito, incorreu em erro de interpretação, pois vê a operação de importação como sendo uma única operação, regida pela Lei nº 10.865/04, ou seja, na realidade existe a operação de importação e a de transporte dos produtos importados.

Alega que o Auditor Fiscal erra ao aduzir que o frete no transporte de produtos importados não gera crédito, não compondo a base de cálculo do PIS e da Cofins, restringindo-se somente em aplicar a Lei nº 10.865/04.

Informa que assim que o produto importado chega ao porto de destino, o contribuinte realiza o pagamento do frete para o transporte do bem até o seu estabelecimento e sobre este serviço interno, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 asseguram o direito ao crédito.

Frete de matérias-primas decorrentes da transferência entre os estabelecimentos da Inconformada

Alega que, no âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos são utilizados nas etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com a entrada das matérias-primas ou produtos intermediários e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Como a empresa possui mais de uma unidade fabril, destinada à produção de suas mercadorias, às vezes é necessária a transferência de matérias-primas entre os estabelecimentos, mediante a contratação de serviços de transporte terceirizados.

Defende que, de acordo com a interpretação combinada do artigo 3º, II, e § 1º, I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 com o artigo 290 do RIR/1999, depreende-se que o valor do frete referente à transferência de matérias-primas entre as filiais, para fins de sua aplicação no processo de industrialização, integra o custo de produção na condição de serviço consumido na produção dos bens

destinados à venda, de tal sorte enseja a apuração de créditos das contribuições para o PIS e a Cofins.

Cita no transcorrer da Manifestação de Inconformidade Acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Por fim, requer que seja aceita a presente Manifestação de Inconformidade, com o reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 362.022,92 e homologação das compensações realizadas.

É o relatório.

Em decisão unânime, a 5ª Turma da DRJ/RPO julgou a manifestação de inconformidade improcedente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

AQUISIÇÃO. PRODUTO SUJEITO A ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

É vedado o aproveitamento de crédito relativo à aquisição de produto sujeito à alíquota zero, nos termos do § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A natureza dos créditos originados de despesas de frete, pagas na operação de compra, segue a natureza dos créditos provenientes da aquisição do bem transportado. É vedada a apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins em relação ao frete na aquisição de insumos com suspensão, não incidência, alíquota zero ou isenção da contribuição.

FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios da pessoa jurídica importadora com serviços de transporte (frete) da mercadoria importada desde o local alfandegado até o local de entrega da mercadoria no território nacional (transporte nacional) não estão incluídos no valor aduaneiro da mercadoria e, conseqüentemente, não podem compor a base de cálculo dos créditos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Inexiste previsão legal para apurar crédito na transferência de insumos (frete interno), pois possui natureza diversa da venda (transferência de propriedade), uma vez que as mercadorias continuam em propriedade da empresa.

ACÓRDÃOS PROFERIDOS PELO CARF. EFEITOS E ABRANGÊNCIA.

Os Acórdãos do CARF, por não constituírem normas complementares à legislação tributária, não possuem caráter normativo nem vinculante.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada, a Recorrente, em sede de Recurso Voluntário, demandou a reforma da decisão da Delegacia de Julgamento. Além de reiterar os argumentos contidos na Manifestação de Inconformidade, desafiou os fundamentos da decisão recorrida nos termos seguintes:

“2.3 - Dos créditos na aquisição de matérias-primas de adubos e fertilizantes:

Para que seja possível a produção das mercadorias comercializadas pela Recorrente torna-se imprescindível a aquisição de matéria-prima importada, como, por exemplo, o “Wetting agente”, e, principalmente a Turfa, sendo esta, inclusive, citada pela Autoridade Fiscal no Despacho Decisório DRF/SCS/SAFIS nº 033/2017 (fls. 05/11).

Ocorre que não é permitida a entrada destas matérias-primas importadas no território nacional sem que haja na Declaração de Importação o destaque e o recolhimento do PIS e da COFINS.

Desse modo foi exigido seu pagamento sobre as matérias-primas importadas, conforme se vê nitidamente pelos documentos que instruíram a Manifestação de Inconformidade interposta pela Recorrente (Declarações de Importação (DI); Notas Fiscais de Importação e comprovantes de pagamentos do PIS e da COFINS — Anexo II, fls. 193/337). (...)

Assim, embora a confecção da DI seja de responsabilidade da Recorrente, ressalta-se que o fiscal responsável pelo despacho aduaneiro de importação não permite o desembaraço da mercadoria sem o pagamento das contribuições do PIS e da COFINS, ou seja, o pagamento é compulsório, em dinheiro, na data do registro da Declaração de Importação. (...)

Portanto, embora a Delegacia da RFB em Santa Cruz do Sul entenda que as matérias-primas importadas pela Recorrente deveriam ser de alíquota zero, o Auditor-Fiscal da RFB em Rio Grande, e também o Auditor-Fiscal da RFB do Porto de Santos, em São Paulo, nos termos dos seguintes dispositivos do Regulamento Aduaneiro, exigiram tal pagamento. (...)

Assim, se a Recorrente fez o pagamento do tributo que lhe foi exigido, não pode ser penalizada pelo fato de a Autoridade Fiscal não o reconhecer. Não tem a Recorrente responsabilidade pelos tratamentos diferenciados dispensados pelos agentes da Receita Federal, embora de órgãos diferentes. (...)

Ocorre que mesmo se hipoteticamente, no caso concreto, a Autoridade Fiscal tenha o entendimento de que o crédito foi realizado de forma equivocada pela Recorrente, não há qualquer dúvida de que se trataria de um mero erro formal e que os valores pagos pela Recorrente a título do PIS e da COFINS sobre as matérias-primas importadas são passíveis de compensação.

Nesse sentido, pode-se afirmar que é injustificável indeferir o pedido de ressarcimento e não homologar a compensação.

Com efeito, se assim entender a Autoridade Fiscal (pelo indeferimento do direito ao creditamento) deveria ela então deferir o direito ao crédito pelo reconhecimento do pagamento indevido, sob pena de fazer valer o extremo rigorismo formal. (...)

Veja-se que o processo administrativo fiscal deve ser simples, despido de exigências formais excessivas. Assim, a Recorrente não pode ter seu direito negado pelo entendimento da autoridade fiscal autuante de que não pode haver o crédito sobre a aquisição de matérias-primas importadas sujeitas à alíquota zero (do PIS e da Cofins), já que robustamente comprovado que houve o pagamento dessas contribuições na aquisição de matérias-primas importadas, cabendo a Autoridade Fiscal, em homenagem aos princípios da verdade material e da informalidade, proceder à análise e deferir o pedido formulado. (...)

A Relatora do acórdão proferido nos autos, em seu voto, faz a ressalva de que só cabe retificação da DCOMP para corrigir meras inexatidões materiais de preenchimento ou de digitação, sendo inaplicável para o caso de erro no tipo de crédito. Ainda, para justificar a não análise do crédito de pagamento indevido ou a maior, ela afirma que deveria ter sido formalizado um novo pedido de restituição em instrumento próprio para então poder ser passível de análise.

Contudo, a Recorrente teria de retificar a DI, e isto não é possível, visto que nela foi declarado o valor devido a título de contribuições do PIS e da COFINS (...) é inviável no caso concreto a formalização de um pedido de restituição dos valores pagos pela Recorrente quanto da entrada das matérias-primas importadas, pois se há débito declarado na DI, o Fisco jamais irá proceder na devolução dos valores recolhidos pela Recorrente ainda que indevidamente. (...)”

Ao final, requer o reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 351.653,14, o deferimento do pedido de ressarcimento/restituição apresentado no PER nº 18174.49390.310314.1.1.11-2394, a homologação integral da compensação efetuada mediante a Dcomp nº 02491.78141.310314.1.3.11-3275 (homologada em parte, até o limite do crédito parcialmente reconhecido) e a homologação da compensação efetuada mediante a Dcomp nº 04788.22518.290414.1.3.11-3718 (não homologada).

É o relatório.

VOTO

Conselheira Renata Casorla Mascareñas, Relatora.

Da Competência para Julgamento do Feito

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no art. 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Da Admissibilidade do recurso

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Do Mérito

Dos créditos na aquisição de matérias-primas de adubos e fertilizantes

A Recorrente assente com que, nas operações de produção e/ou revenda de adubos e/ou fertilizantes e suas matérias primas, cujas alíquotas do PIS e da Cofins foram reduzidas a zero conforme art. 1º da Lei nº 10.925/2004, é vedada a apuração de créditos de Pis/Cofins em função do disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Mas, não obstante tal vedação, a Recorrente alega que apurou créditos das contribuições porque por ocasião da nacionalização das matérias-primas foi-lhe exigido indevidamente o pagamento das contribuições. Para demonstrar o alegado, no Anexo II da Manifestação de Inconformidade apresentou o extrato das Declarações de Importação, os Comprovantes de Importação, as Notas Fiscais de entrada e os comprovantes de arrecadação das contribuições Pis/Cofins-Importação.

Conforme admitido pela própria Recorrente, o aproveitamento de créditos de Pis/Cofins sobre a aquisição de adubos, fertilizantes e suas respectivas matérias-primas encontra óbice em vedação legal expressa. A impossibilidade de creditamento decorre da aplicação conjunta dos seguintes dispositivos:

Regra de Vedação: o art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelece que não há direito ao crédito em relação a aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Desoneração do Insumo: o produto adquirido está sujeito à alíquota 0% (zero), conforme determina o art. 1º da Lei nº 10.925/2004.

De acordo com as alegações apresentadas e que não foram acolhidas na instância de piso, o contribuinte pretende a reforma do despacho decisório, ainda que tenha apresentado pedido de ressarcimento para apurar créditos que teriam sido objeto de pagamento indevido. A Recorrente defende a possibilidade de reverter o pedido de ressarcimento em pedido de restituição.

Por entender que a decisão recorrida está correta, valho-me dos mesmos fundamentos, com amparo no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999:

“(…) De acordo com as alegações apresentadas, o contribuinte pretende obter deferimento do pedido de ressarcimento, defendendo que pagou indevidamente PIS/Cofins sobre importação, portanto tem direito ao crédito, ou seja, quer substituir os créditos inexistentes da não cumulatividade, declarados no PER, por outro de natureza distinta.

É importante destacar que só cabe a retificação da DCOMP para corrigir meras inexatidões materiais de preenchimento ou de digitação, consoante o exposto no art. 108 da IN RFB n.º 1.717 de 17/07/2017 (DOU de 18.07.2017), normativo atualmente vigente sobre a matéria:

Art. 108. A retificação da declaração de compensação gerada por meio do programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário será admitida somente na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento.

A expressão “inexatidões materiais” está no Decreto n.º 70.235/72:

Art. 32. As inexatidões materiais ou de cálculos devidas a lapso manifesto e os erros de escrita existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

Como se vê, as inexatidões materiais não se referem a alterações na essência do mérito do tema examinado, mas, sim, a erros de preenchimento (ou de digitação).

O erro no tipo de crédito não se enquadra em inexatidão material (erro de preenchimento ou de digitação), mas, sim, em erro de direito, mais especificamente, em erro no critério jurídico, pois se trata de crédito de natureza diversa (pagamento indevido ou a maior).

Ademais, complementando todo o disposto acima, até para justificar a não análise do crédito de pagamento indevido ou a maior, por ser estranho à lide, cumpre ressaltar que cabe à autoridade julgadora de primeira instância o julgamento de Manifestação de Inconformidade que não reconheceu o direito creditório ou não homologou a compensação por meio do Despacho Decisório, não podendo expandir o litígio para abarcar uma análise que sequer foi feita pela autoridade administrativa competente, até porque um novo pedido de restituição deveria ter sido formalizado em instrumento próprio para então poder ser passível de análise. (…).”

A arguição de rigorismo formal excessivo como fundamento de reforma da decisão da DRJ não merece acolhida, pois a legislação tributária distingue o crédito escritural do pagamento indevido. Enquanto o ressarcimento fundamenta-se na sistemática da não cumulatividade e na manutenção de créditos na escrita fiscal, a restituição exige a comprovação do efetivo desembolso financeiro indevido, e rege-se pelo disposto no artigo 165 do CTN.

Com acerto, a decisão recorrida assentou que o erro no tipo de crédito que levou à escolha equivocada pelo pedido de ressarcimento não pode ser tomado como mera falha de digitação ou preenchimento de campo (inexatidão material), mas um erro de critério jurídico, por conta da natureza distinta do crédito pelo pagamento indevido. O contribuinte aplicou mal a norma ao fato, o que impede a retificação de ofício pela Administração, conforme o princípio da estrita legalidade.

A pretensão de que a autoridade julgadora converta o pedido de ressarcimento em reconhecimento de direito à restituição esbarra na impossibilidade de aplicação do princípio da fungibilidade no rito administrativo fiscal. Cada modalidade de crédito possui pressupostos de admissibilidade, ritos procedimentais e prazos prescricionais próprios. O acolhimento da pretensão implicaria em supressão da instância de conferência específica sobre o pagamento indevido. A Administração Pública, submetida ao princípio da estrita legalidade, está adstrita ao objeto delimitado pelo contribuinte no momento do protocolo do PER/DCOMP. Noutros termos, uma vez emitido o despacho, a situação jurídica está consolidada sobre o objeto do pedido original.

Embora o processo administrativo seja orientado pelos princípios da verdade material e da informalidade, tais diretrizes não autorizam a mutação da causa de pedir na via do recurso. Uma vez consolidada a decisão sobre o pedido de ressarcimento, o órgão julgador não pode expandir os limites da lide para analisar fatos geradores de crédito de natureza distinta dos que foram objeto de auditoria pela autoridade competente.

O reconhecimento tardio do equívoco por parte da Recorrente confirma a impropriedade da via eleita, e a procedência do recurso sob o argumento de erro formal, por hipótese, implicaria em violação ao devido processo legal administrativo e à competência funcional das autoridades fiscais, que estariam impedidas de realizar a conferência específica necessária para os casos de repetição de indébito.

Diante disso, impõe-se a manutenção da decisão da DRJ.

Do frete nacional na aquisição de insumos importados e na transferência de matérias-primas entre os estabelecimentos

A controvérsia gira em torno da possibilidade de creditamento de Cofins sobre despesas de frete no território nacional na importação de insumos e no transporte de produtos em elaboração ou matérias-primas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

O ponto de partida para a reforma da decisão recorrida reside na superação do critério restritivo de creditamento anteriormente adotado. Isso porque a glosa mantida pela Delegacia de Julgamento baseia-se em normatização já declarada ilegal pelo STJ e posteriormente revogada pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Tema Repetitivo nº 779), fixou o entendimento de que o conceito de insumo para fins de

apuração do PIS e da Cofins deve pautar-se pelos critérios de essencialidade e relevância, considerando a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. O STJ decidiu que a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004 era ilegal, determinando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz da importância do bem ou serviço para o processo produtivo.

Ao interpretar tal determinação do STJ, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, na Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, passou a listar no § 1º do art. 176, ainda que de forma não exaustiva, o que é considerado insumo, estabelecendo expressamente:

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:

(...)

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...)

XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

Quanto aos serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica e o frete no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos, referidas despesas são agora legalmente consideradas como insumos.

Diferente do que ocorre na aquisição de insumos no mercado interno, tais modalidades de frete constituem, por definição normativa, itens de custo autônomo e essencial. Sem o deslocamento físico dos itens (seja do porto à fábrica, seja entre unidades produtivas), o ciclo industrial restaria comprometido, o que lhes confere a natureza jurídica de insumo, conforme os incisos VIII e XVI da referida Instrução Normativa.

Ademais, a eventual desoneração do insumo transportado não possui o condão de contaminar o direito ao crédito sobre o serviço de frete. Uma vez que o serviço de transporte nacional seja prestado por pessoa jurídica brasileira e sujeito à incidência das contribuições, o direito ao crédito é garantido pela natureza do serviço contratado, independentemente do tratamento tributário conferido ao bem transportado.

Esse entendimento de autonomia entre o serviço de transporte e a mercadoria é corroborado pela Súmula CARF nº 188:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Embora a citada súmula tenha por foco as compras nacionais, sua lógica jurídica reforça a procedência do pleito: o serviço de transporte é uma operação distinta da aquisição do bem, possuindo regramento próprio de incidência tributária. Portanto, após o STJ definir a interpretação do conceito de insumo e a RFB atualizar suas normas, tornou-se incontroversa a possibilidade de apuração de créditos em relação ao frete interno na importação e nas transferências de insumos.

No caso concreto, o provimento do recurso é de rigor, uma vez que a glosa se baseou em critério de essencialidade superado pela superveniente previsão normativa da IN RFB nº 2.121/2022 e pelo Tema 779 do STJ.

Cabe ressaltar, por fim, que nos documentos apresentados no Anexo VI da Manifestação de Inconformidade consta nota fiscal e conhecimento de transporte emitidos em março/2013, e o pedido de ressarcimento diz respeito ao período de apuração do 2º trimestre/2013 (frete de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos).

Dessa forma, reconhece-se a legitimidade da tomada de créditos sobre os fretes nas hipóteses dos incisos VIII e XVI do § 1º do art. 176 da IN RFB nº 2.121/2022, restando a apuração de valores e a conferência da correspondência entre os serviços efetivamente tributados e as operações do período pleiteado a cargo da autoridade executora.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, e, no mérito, dar parcial provimento para reconhecer o direito ao crédito sobre as despesas com frete nacional na importação de insumos, bem como nas transferências de matérias primas entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas

ACÓRDÃO 3002-004.267 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 13005.900417/2016-41

DOCUMENTO VALIDADO