



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13005.900421/2016-18
ACÓRDÃO	3002-004.268 – 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 PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

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). POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

São considerados insumos, por expressa previsão legal e normativa (art. 176, § 1º, inciso XVI da IN RFB nº 2.121/2022), o frete e seguro no território nacional decorrentes da importação de bens destinados à produção. Tais despesas são indissociáveis do ciclo produtivo, configurando elemento essencial à atividade econômica. O direito ao crédito sobre o serviço de transporte nacional é autônomo e não é contaminado pela eventual desoneração do bem importado, desde que o serviço seja prestado por

pessoa jurídica nacional e efetivamente tributado pelas contribuições, nos termos da lógica jurídica consolidada pela Súmula CARF nº 188.

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE FRETE NA VENDA. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO NO DACON/EFD. VERDADE MATERIAL.

Verificada a efetividade da despesa com frete na venda e sua natureza creditável, eventual erro de classificação em rubrica ou campo da EFD-Contribuições/Dacon configura irregularidade formal, insuficiente para motivar a glosa do crédito, em observância ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo fiscal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

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

O crédito escritural (decorrente da não cumulatividade) e o crédito por pagamento indevido (repetição de indébito) submetem-se a regimes jurídicos, prazos prescricionais e procedimentos de conferência fiscal distintos. A utilização do Pedido de Ressarcimento para valores cuja via adequada seria a Restituição obsta o aproveitamento imediato por erro de critério jurídico, não sendo aplicável o princípio da fungibilidade entre institutos de naturezas diversas.

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: (a) reconhecer o direito ao crédito sobre as despesas com frete nacional na importação de insumos; (b) reconhecer o direito ao crédito das despesas com frete nas operações de venda com ônus do vendedor amparadas no Anexo VI da Manifestação de Inconformidade, lançadas na escrituração fiscal da Recorrente (Dacon/EFD), ainda que nela classificadas sob rubrica incorreta.

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 29394.50044.290414.1.1.10-0452, no valor de R\$ 9.339,11, auferidos no 4º trimestre/2013, referente a créditos da não cumulatividade da(o) PIS, 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 que os valores informados nas linhas 1 e/ou 2 das fichas 06 A/16 A/6B/16B do Dacon referem-se à aquisição no mercado interno ou mediante importação, de matérias primas de adubos ou fertilizantes, cujas alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foram reduzidas a zero, por força do artigo 1º, incisos I, II e IV, da Lei n.º 10.925, de 2004, sendo vedada a apuração de crédito, conforme consta expressamente no inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 (PIS/Pasep), e n.º 10.833, de 2003 (Cofins).

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, ainda que se referisse a produtos sujeitos ao pagamento das contribuições, não geram crédito, face a inexistência de previsão legal.

Sendo assim, glosou os valores a seguir relacionados:

(...) Face ao exposto, 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. 122/128), da qual teve ciência em 25/04/2017, o interessado interpôs, em 24/05/2017, a Manifestação de Inconformidade (fls. 154/180).

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”.

Aquisição de matérias-primas de adubos e fertilizantes

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 adquire 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 foi reduzida a 0%. Questionou ao Auditor 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 a postura adotada pelos agentes fiscais afronta o princípio da não cumulatividade, pois é exigido o pagamento do PIS/Cofins sobre matérias-primas importadas, mas não é permitido o creditamento das contribuições.

Argumenta 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, o 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.

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 sobre vendas

Alega que a legislação permite à pessoa jurídica descontar créditos dos custos incorridos com serviços relativos à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos de bens adquiridos para revenda e/ou utilizados como insumos, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Menciona a Solução de Consulta Disit/SRRF06 nº 6.048/2015 e Solução de Consulta Cosit nº 119/2015 que tratam da possibilidade de tomada de crédito na apuração não cumulativa do PIS/Cofins, referentes ao frete suportado pelo vendedor na venda de produtos com alíquota zero.

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\$ 9.339,11 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 PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

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 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 não estão incluídos no valor aduaneiro da mercadoria e, conseqüentemente, não podem compor a base de cálculo dos créditos.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON.

A apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados neste demonstrativo.

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:

“3.4 - 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, a Turfa e o “Wetting agente”, o que é corroborado pela própria descrição feita no Relatório Fiscal DRF/SCS/SAFIS nº 040/2017.

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 (...))

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 Relatora 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 ou ressarcimento.

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

Com efeito, se assim entendesse a Relatora (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, despidido 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. (...)

Também 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, por se tratar de crédito de natureza diversa, estranha à presente lide.

No entanto, trata-se de entendimento equivocado, que contraia os princípios da informalidade ou formalismo moderado; da essência sobre a forma, que muito se assemelha ao princípio da verdade material; além de contrariar a vedação ao enriquecimento ilícito. (...)

3.5 Da suposta inexistência de créditos – Verdade material diante dos documentos apresentados – Disparidade de armas

Consoante exposto no acórdão recorrido, a Relatora chega a reconhecer que há previsão legal para apuração dos créditos de fretes sobre vendas. Porém, a Autoridade Fiscal entendeu que, em relação ao 4º trimestre de 2013 (10/2013, 11/2013 e 12/2013), não teriam sido glosados créditos relacionados a fretes sobre vendas, bem como que a Recorrente não teria informado no Dacon créditos de fretes sobre vendas, conforme extraído pelo demonstrativo sintético da EFD – Contribuições (...)

Contudo, ainda que não tenham sido informados no Dacon créditos da natureza de fretes sobre vendas, ou seja, não restaram classificados pela Recorrente junto ao EDF – Contribuições, conforme apontou a Relatora, a questão é que tais créditos existem, sendo que Bastaria uma verificação da Autoridade Fiscal acerca das informações existentes no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED – EFD - Contribuições e nos documentos acostados ao Anexo VI da Manifestação de Inconformidade, para se notar que os créditos de fretes sobre as vendas existem e que a recorrente faz uso aos mesmos.

O que se configurou, no presente caso, além de um equívoco de classificação da Recorrente (...) foi a total desconsideração por parte da Relatora da aplicação do princípio da verdade material feito (...)

Consoante já ressaltado, a Recorrente, por equívoco, classificou com a natureza da base de cálculo do crédito como “02 - aquisição de bens utilizados como insumos (...)

Entretanto, bastava uma verificação junto aos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, consultando as informações dos Emitentes dos Documentos (Terceiros) no EFD - Contribuições, juntamente com os documentos que a Recorrente apresentou na Manifestação de Inconformidade (Anexo VI) para identificar que os créditos ali informados, em verdade, se tratam de créditos de

frete sobre vendas, possuindo, assim, a natureza da base de cálculo do crédito classificado como “03 - Aquisição de serviços utilizados como insumos (...)”

A existência de mero erro formal de classificação da Natureza da Base de Cálculo do Crédito, junto a EFD – Contribuições, não afasta o direito de que a Recorrente através dos documentos acostados, provou o direito ressarcimento dos créditos dos fretes sobre vendas (...)”

Ao final, requer o reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 9.339,11, o deferimento do pedido de ressarcimento/restituição apresentado no PER nº 29394.50044.290414.1.1.10-0452, a homologação integral da compensação efetuada mediante a Dcomp nº 09932.50329.290414.1.3.10-8064 (homologada em parte, até o limite do crédito parcialmente reconhecido).

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

A Recorrente tomou ciência do Acórdão combatido mediante acesso à sua Caixa Postal no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte em 11/05/2020 (fl. 668), tendo protocolizado o Recurso Voluntário em 25/09/2020 (fl. 670).

Embora se observe que a Portaria CARF nº 8.112/2020 (com a redação da Portaria CARF nº 10.199/2020), em virtude da pandemia do Coronavírus, tenha estabelecido a suspensão dos prazos processuais no âmbito deste colegiado até 29/05/2020, tal norma deve ser interpretada em conjunto com a realidade operacional das unidades de origem da Receita Federal do Brasil.

Nesse contexto, a Portaria RFB nº 543/2020, e alterações posteriores, considerando o cenário excepcional de pandemia e as restrições de funcionamento, estendeu a suspensão dos prazos para a prática de atos processuais perante aquele órgão até 31/08/2020. É relevante destacar que os atos preparatórios e o próprio protocolo do recurso ocorrem perante a RFB, que se encontrava com atendimento limitado e procedimentos suspensos durante todo esse período.

Há que se considerar, portanto, que a suspensão vigente na unidade de recepção do recurso criou uma legítima expectativa no contribuinte quanto ao prazo para a prática do ato. A aplicação exclusiva da norma do CARF, em detrimento da suspensão mais ampla da RFB, imporia um ônus desproporcional ao Recorrente, especialmente quando os canais de atendimento e processamento seguiam as diretrizes da Portaria RFB nº 543/2020.

Nessa linha de raciocínio, existem precedentes neste Conselho que acolhem a tese de que o prazo para apresentação do Recurso Voluntário deve considerar o período de suspensão da RFB, que findou em 31/08/2020. Assim, o protocolo efetuado em 25/09/2020 revela-se tempestivo, uma vez que respeita o interstício legal iniciado após o término da referida suspensão administrativa.

Portanto, 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 da Declaração de Importação, a Nota Fiscal 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 nº 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 nº 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

A controvérsia gira em torno da possibilidade de creditamento do PIS sobre despesas de frete no território nacional na importação de insumos.

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:

(...)

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 ao frete no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos, as despesas correspondentes são agora legalmente consideradas como insumos.

Diferente do que ocorre na aquisição de insumos no mercado interno, o frete nacional na importação constitui, por definição normativa, um item de custo autônomo. Sem o deslocamento físico dos insumos importados, do porto ou ponto de fronteira alfandegado em que se deu o desembarço até o estabelecimento da empresa, a atividade industrial ou comercial restaria comprometida, o que confere a tais despesas a natureza jurídica de insumo por força de sua essencialidade e relevância, conforme o inciso XVI do § 1º do art. 176 da referida Instrução Normativa, que consolida as normas sobre a apuração e administração das contribuições à luz do julgamento vinculante objeto do REsp nº 1.221.170/PR.

Ademais, a eventual desoneração do insumo importado não possui o condão de contaminar o direito ao crédito sobre o serviço de frete nacional contratado para seu transporte. 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 estrangeiro transportado.

Esse entendimento de autonomia entre o serviço de transporte e a mercadoria transportada 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 objetivo pacificar o creditamento nas compras nacionais (em que o frete pode ser integrado ao preço do bem), sua lógica jurídica reforça a procedência do pleito no caso dos insumos importados. O serviço de transporte nacional é uma operação distinta da aquisição do bem, carregando sua própria incidência tributária e, por conseguinte, gerando o direito ao crédito no regime não cumulativo para o tomador que suporta o encargo. 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 de insumos.

Verificada a regularidade documental mediante a apresentação de notas fiscais e conhecimentos de transporte emitidos por pessoas jurídicas nacionais, comprovada a vinculação direta desses serviços com a movimentação de insumos essenciais à atividade da Recorrente, a reforma do acórdão recorrido para afastar as glosas sobre o frete nacional na aquisição dos insumos importados é medida que se impõe.

Portanto, reconhece-se a legitimidade da tomada de créditos sobre os fretes na hipótese do inciso XVI do § 1º do art. 176 da IN RFB nº 2.121/2022, por se tratar de despesa de transporte nacional essencial à atividade da Recorrente.

Cabe ressaltar, por fim, que nos documentos do Anexo V da Manifestação de Inconformidade a Recorrente apresentou notas fiscais e conhecimentos de transporte emitidos em setembro/2013, e o pedido de ressarcimento diz respeito ao período de apuração do 4º trimestre/2013.

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. Contudo, a efetiva existência de saldo credor e a regularidade documental relativa ao 4º trimestre/2013 deverão ser apuradas pela autoridade fiscal em sede de execução do julgado. Assim, reconhece-se o direito ao creditamento, restando a apuração de valores e a conferência da correspondência entre os serviços de transporte tributados e as operações do período pleiteado a cargo da autoridade executora.

Do frete na operação de venda, com ônus suportado pelo vendedor

Com relação ao frete sobre venda, a decisão de piso considerou que *“apesar de existir previsão legal para apuração de créditos, quando o ônus for suportado pelo vendedor, de acordo com o relatório fiscal não foram glosados créditos relacionados à frete sobre vendas, até porque o contribuinte não informou no Dacon créditos desta natureza, conforme dados extraídos da EFD- Contribuições”*.

Baseada na premissa de que o Dacon *“possui fichas e linhas específicas que devem necessariamente refletir a real composição da base de cálculo dos créditos apurados, identificando corretamente os custos e despesas que a compõe”*, que os fretes na operação de venda não foram informados no *campo específico do Dacon/EFD* referente a essa despesa, a Autoridade Julgadora entendeu que o pleito da Inconformada tratava de incluir custos e despesas na base de cálculo do crédito pretendido, supostamente hábeis de gerar créditos, que não haviam sido informados no pedido original. Foi por não constar a despesa no campo específico que o pleito foi interpretado como uma tentativa indevida de incluir custos novos, não declarados no pedido original.

Em contrapartida, a Recorrente esclarece que houve um erro meramente formal de classificação. Os valores foram declarados sob o código *“02 - Aquisição de bens utilizados como insumos”*, quando a natureza correta seria *“03 - Aquisição de serviços utilizados como insumos”*. Sustenta que a real origem dos créditos como fretes sobre vendas poderia ter sido facilmente identificada pela fiscalização mediante o cruzamento dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas e dos dados dos emitentes já constantes na EFD-Contribuições, corroborados pelos documentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade (Anexo VI).

Nesse sentido, a Recorrente defende que houve mero erro formal de classificação da natureza da base de cálculo do crédito, junto a EFD – Contribuições, mas que através dos documentos acostados à Manifestação de Inconformidade provou o direito ao ressarcimento dos créditos dos fretes sobre vendas, e seu direito não pode ser negligenciado.

É imperativo considerar que o Dacon é o instrumento de controle das operações que compõem a base de cálculo e os créditos de PIS/Cofins não cumulativos. Por sua natureza e finalidade, as informações nele declaradas devem ser idôneas e representar fielmente a origem do direito creditório, viabilizando a conferência pela Administração Fazendária, que possui a competência originária para analisar e decidir sobre o crédito do contribuinte, utilizado por meio de desconto ou objeto de pedido de ressarcimento e/ou declaração de compensação.

Nos casos de desconto de créditos e de pedidos de ressarcimento/compensação, não se pode prescindir das informações que estão declaradas no Dacon e mesmo das formalidades de que se reveste tal demonstrativo, dada a sua natureza e finalidade. Destarte, a declaração válida à época tem que ser considerada para todos os efeitos legais, visto que os fatos ali descritos devem representar de forma inequívoca o direito da Recorrente.

Por essa razão, a análise do julgador, em regra, limita-se ao escopo do que foi declarado, não lhe cabendo cancelar a inclusão de despesas omitidas ou corrigir desídias do contribuinte que não tenham sido saneadas em tempo hábil pela via retificadora.

Todavia, cabe registrar que o contribuinte apresentou documentos hábeis para demonstrar o erro nas informações constantes nos Dacon, no que tange à classificação da natureza dos créditos, e tal fato não pode ser ignorado.

O rigor formal não deve prevalecer levando o julgador a ignorar provas que apontem para a verdade material. No caso em tela, a Recorrente apresentou documentação apta a comprovar os custos e despesas com frete nas vendas, e alega que o erro de classificação dos créditos seria perfeitamente constatável pelas informações registradas na escrituração fiscal digital. Contudo, a efetiva inclusão dos custos e despesas demonstrados nos documentos do Anexo VI não resta totalmente esclarecida no processo, uma vez que os autos não contam com as íntegras do Dacon ou da EFD-Contribuições, o que impede a verificação, de plano, se os valores ali constantes foram de fato escriturados sob outra rubrica.

Dessa forma, considerando que o item em discussão possui pertinência com os custos passíveis de creditamento no regime não cumulativo, impõe-se o provimento do recurso. O direito ao crédito deve ser reconhecido, mas sua efetivação fica condicionada à verificação, pela unidade da RFB responsável pela execução do julgado, de que os valores detalhados no Anexo VI guardam exata correspondência com aqueles lançados nas declarações do contribuinte, ainda que sob a classificação incorreta. Tal medida assegura a legitimidade do ressarcimento e evita o reconhecimento de créditos que não tenham sido originalmente informados.

Ressalte-se, por fim, que o reconhecimento do direito ao creditamento em razão da verdade material aqui operada — superando erro formal de classificação na EFD/Dacon — não se confunde com a situação examinada no tópico “Dos créditos na aquisição de matérias-primas de adubos e fertilizantes” referente ao pedido de ressarcimento de valores decorrentes de pagamento indevido. A distinção reside na natureza do vício: enquanto o erro na rubrica do frete é uma imprecisão descritiva de um custo efetivo e [aleadamente] escriturado, a confusão entre crédito escritural e pagamento indevido constitui erro de direito sobre a própria natureza do indébito.

No primeiro caso, a substância do crédito é idêntica à declarada, alterando-se apenas o “rótulo” fiscal. No segundo, pretende-se a fungibilidade entre ritos procedimentais distintos (ressarcimento vs. restituição), os quais possuem regimes jurídicos e critérios de verificação fazendária inconfundíveis, o que impede a aplicação do princípio da verdade material para fins de aproveitamento do pleito formulado em rito inadequado.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, e, no mérito, dar parcial provimento para: (a) reconhecer o direito ao crédito sobre as despesas com frete nacional na importação de insumos; (b) reconhecer o direito ao creditamento das despesas com frete nas operações de venda com ônus do vendedor amparadas no Anexo VI da Manifestação de Inconformidade, lançadas na escrituração fiscal da Recorrente (Dacon/EFD), ainda que nela classificadas sob rubrica incorreta.

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas