



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13656.720019/2016-89
ACÓRDÃO	3301-015.050 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	URANIO DISTRIBUIDORA E COMERCIO ATACADISTA DE PRODUTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/04/2011

INOVAÇÃO RECURSAL. RAZÕES COMPLEMENTARES. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

É vedada a análise de matérias e teses jurídicas trazidas apenas em petição de "razões complementares", quando não foram objeto da impugnação ou do recurso voluntário. A inovação recursal viola o duplo grau de jurisdição administrativo e encontra óbice na preclusão consumativa.

CRÉDITOS DE PIS/COFINS. ATIVIDADE COMERCIAL ATACADISTA. SÚMULA CARF Nº 234

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

CRÉDITOS DE PIS/COFINS. FRETE NA REVENDA DE MERCADORIAS. AUSÊNCIA DE PROVA E CONFUSÃO FÁTICA. MANUTENÇÃO DA GLOSA.

Não havendo elementos fáticos e documentais que permita ao Julgador distinguir a natureza dos créditos pleiteados, as operações e, conseqüentemente a legitimidade dos créditos pleiteados, a glosa dever ser mantida.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/04/2011

INOVAÇÃO RECURSAL. RAZÕES COMPLEMENTARES. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

É vedada a análise de matérias e teses jurídicas trazidas apenas em petição de "razões complementares", quando não foram objeto da impugnação ou

do recurso voluntário. A inovação recursal viola o duplo grau de jurisdição administrativo e encontra óbice na preclusão consumativa.

CRÉDITOS DE PIS/COFINS. ATIVIDADE COMERCIAL ATACADISTA. SÚMULA CARF Nº 234

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

CRÉDITOS DE PIS/COFINS. FRETE NA REVENDA DE MERCADORIAS. AUSÊNCIA DE PROVA E CONFUSÃO FÁTICA. MANUTENÇÃO DA GLOSA.

Não havendo elementos fáticos e documentais que permita ao Julgador distinguir a natureza dos créditos pleiteados, as operações e, conseqüentemente a legitimidade dos créditos pleiteados, a glosa dever ser mantida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabiana Francisco de Miranda (substituto[a] integral), Keli Campos de Lima, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Rodrigo Kendi Hiramuki, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente)

RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Relatório

O presente processo versa sobre a lavratura de autos de infração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, concernentes aos meses de janeiro-abril de 2011, nos valores originais de R\$ 173.401,78 e R\$ 798.699,09, respectivamente.

1.1. De acordo com os Autos de Infração, foram as seguintes irregularidades imputadas ao sujeito passivo:

<u>Contribuição para o PIS/Pasep</u>
INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA - GLOSA DE CRÉDITOS SEM DÉBITO DE CONTRIBUIÇÃO INFRAÇÃO: CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE
<u>Cofins</u>
INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA - GLOSA DE CRÉDITOS SEM DÉBITO DE CONTRIBUIÇÃO INFRAÇÃO: CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE

2. O Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 7.746-7.753 apresenta os contornos fáticos e jurídicos da fiscalização a que foi submetida a pessoa jurídica autuada.

2.1. A ação fiscal objetivou verificar indícios detectados pelos sistemas internos da Receita Federal, mais especificamente a utilização indevida de créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, no ano calendário de 2011. A fiscalização também envolveu a investigação de fatos relativos aos meses de maio-dezembro de 2011 e do ano de 2012, resultando nos processos nº 13656.720382/2016-02 e 12963.720006/2017-54, respectivamente.

2.2 Está indicado que o ramo de atividade da empresa fiscalizada é “o comércio atacadista de mercadorias em geral, produtos alimentícios, industrializados, produtos de limpeza e higiene pessoal, bebidas, eletrodomésticos, eletroeletrônicos, comércio atacadista de ração e outros produtos para animais, importação e exportação em geral, representações comerciais, participar de quaisquer sociedades como acionistas ou quotistas e serviços de armazenagem de mercadorias de terceiros”.

2.3. O contribuinte apresentou planilhas¹ relativas aos valores declarados nº DACON. A análise desta e dos demais documentos indicou o creditamento indevido pelo contribuinte, como também a necessidade de outros ajustes.

2.4. Foi constatado uma significativa diferença relativa ao mês de janeiro de 2011, nos valores informados na linha 01 (bens para revenda) e o somatório dos itens

¹ 1 Declarados no DACON nas seguintes linhas, das Fichas 06A e 16A: Linha 01 (Bens para Revenda); Linha 04 (Despesas de Energia Elétrica); Linha 06 (Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica); Linha 07 (Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda); Linha 08 (Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil); Linha 12 (Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota de 1,65 e 7,6%); Linha 13 (Outras Operações com Direito a Crédito). Também foram apresentadas planilhas relativas aos valores declarados na Linha 04 (Receita Tributada à Alíquota Zero) e 05 (Revenda de Produtos Sujeitos à Tributação Monofásica), da Ficha 07A/17A.

relacionados na planilha apresentada. Intimado, o sujeito passivo esclareceu que o teria ocorrido um erro interno. Assim, a indigitada diferença foi glosada:

	DACON	Planilha	Diferença
Tributada no MI	19.404.292,76	12.860.518,57	6.534.774,19
Não tributada no MI	4.175.034,89	3.260.090,27	914.944,62

2.5. Foi apontada a existência de uma ação judicial movida pela empresa (ação ordinária nº 134-92.2011.4.01.3810 - Justiça Federal de Pouso Alegre - MG), para os fatos ocorridos a partir de março de 2013. No seu pedido junto ao Poder Judiciário, o contribuinte alegou fazer jus, dentre outros pedidos, ao crédito sobre os fretes nas aquisições de mercadorias, ao justificar que este dispêndio se enquadraria com insumo de sua atividade. Porém, o juiz julgou improcedente o almejado creditamento.

Linha 01. Bens para revenda

2.6. Na referida linha do DACON, o contribuinte incluiu os seguintes itens que foram glosados:

- (i) coco ralado: por se tratar de produto sujeito à alíquota zero;
- (ii) chá: por estar enquadrado na posição 2202.90.00 da NCM, sujeitando-se ao regime monofásico;
- (iii) fretes: além da ação judicial confirmando serem indevidos, ressaltou-se a inexistência de previsão legal para considerá-los como passíveis de creditamento na entrada, mas apenas nas operações de vendas;

Linha 12. Devolução de vendas sujeitas à alíquota 1,65%/7,6%

2.7. Na apontada linha, o contribuinte incluiu diversos produtos para os quais está prevista a alíquota zero, inclusive alguns que foram considerados por ele como não tributados na entrada, e também nas vendas, mas que tentou o creditamento nas devoluções dos mesmos.

Os produtos são: produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal (por serem sujeitos ao regime monofásico); farinha de trigo e leite em pó (por se tratarem de produtos sujeitos à alíquota zero); coco ralado; chá; e Pallet (por não se incorporar aos produtos e se destinarem tão somente ao transporte e armazenamento dos mesmos).

Linha 13. Outras operações com direito a crédito

2.8. Nessa linha, o contribuinte incluiu sob o histórico genérico “DESP. C/ MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA” notas fiscais relativas a diversas pessoas jurídicas prestadoras de serviço (serviços de consultoria, fornecimento de mão de obra, de serviços gerais, segurança etc.), sendo considerado incabível o creditamento desses itens por pessoa jurídica atacadista, justificando que “empresas que praticam o comércio não podem usar créditos de insumos [...] e a fiscalizada, na condição de revendedora, já se credita dos bens adquiridos para revenda”.

Linha 4 (Ficha 07A/17A). Receita Tributada à Alíquota Zero

2.9. Nessa linha, foram encontrados diversos itens para os quais não há previsão legal para estarem classificados como alíquota zero: farinha láctea, preservativo, lava roupa/dt.

em pó OMO, refrigerante TANG/FRESH, farofa pronta, queijo ralado, macarrão PETYBON, lasanha PETYBON Dona Benta, e acetona. Ressaltou-se que na operação de entrada(aquisição) o contribuinte havia se creditado de alguns desses itens.

2.10. Assim, todos os itens mencionados acima foram glosados pela Fiscalização.

3. Devidamente cientificado em 25/01/2016, por meio de sua representante legal, o contribuinte, em 23/02/2016, interpôs impugnação, na qual alega, em síntese, o que segue:

3.1. Asseverou ter ajuizado, em janeiro de 2011, uma ação judicial ordinária para discutir o creditamento dos insumos e serviços imprescindíveis à realização de seus objetivos sociais, nas exações do PIS/Pasep e da Cofins, inclusive: comissões pagas para representantes comerciais; seguros sobre mercadorias transportadas; peças e manutenções prestados por terceiros; equipamentos adquiridos para prestação dos serviços de entrega (inclusive empilhadeiras), manutenção predial nos locais de armazenamento, transbordo e carregamento das mercadorias embarcadas; combustíveis e pedágios pagos; serviços de comunicação e telefonia; serviços gráficos e de publicidade. Atestou ser correto seu entendimento da possibilidade de creditamento.

3.2. Discorreu sobre a sua atividade de distribuidor atacadista, destacando realizar serviços de transporte para entrega de mercadorias em mais de 250 municípios, reputando ser a atividade mais importante desempenhada. Alegou realizar também o embalamento e acondicionamento de mercadorias, mediante roteirização de entregas com separação e montagem de “pallets” a serem transportados. Dada a peculiaridade de sua atividade, reivindicou o direito ao creditamento.

3.3. Após, passou a discorrer sobre o regime da não cumulatividade, a qual defendeu que deve ser plena e sem restrições. Citou decisões judiciais para amparar sua assertiva.

3.4. Asseverou que a decisão desfavorável em 1ª instância na ação ajuizada não é definitiva e, de acordo com a jurisprudência atual, tende a ser revista.

3.5. Alegou que o queijo ralado (tipo parmesão), ao contrário do entendido pela Fiscalização, se sujeita à alíquota zero, uma vez que é classificado no código NCM 0406.20.00.

3.6. Requereu o provimento da impugnação.

Da diligência

4. Por não considerar que o presente processo encontrava-se devidamente instruído e por entender preenchidas as necessidades de complemento da

instrução, os autos foram encaminhados para a unidade de origem, por intermédio do Despacho DRJ/REC nº 4225, de 28 de dezembro de 2017.

4.1. Em resposta à diligência acima, a unidade exarou o competente Relatório de Diligência Fiscal (fls. 7.819-7.820), externando a impossibilidade de realizar a diligência sem os devidos esclarecimentos dos pontos que foram destacados.

4.2. Instado a se manifestar sobre a resposta acima, o contribuinte apresentou suas consideração às fls. 7.823-7.824, para afirmar a ocorrência de recusa da autoridade diligenciante no cumprimento da diligência.

Em análise da impugnação apresentada, a 2ª Turma da DRJ/REC por meio do acórdão 11-68.079, julgou-a improcedente, conforme decisão abaixo ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/04/2011

CRÉDITO. INSUMO. COMÉRCIO ATACADISTA. IMPOSSIBILIDADE. GLOSA MANTIDA.

Apenas permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

ALÍQUOTA ZERO. QUEIJO RALADO. INAPLICABILIDADE.

A redução de alíquota da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins de que trata o inciso XII do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, não alcança o queijo ralado do tipo parmesão classificado no código 0406.20.00 da TIPI.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/04/2011

CRÉDITO. INSUMO. COMÉRCIO ATACADISTA. IMPOSSIBILIDADE. GLOSA MANTIDA.

Apenas permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

ALÍQUOTA ZERO. QUEIJO RALADO. INAPLICABILIDADE.

A redução de alíquota da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins de que trata o inciso XII do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, não alcança o queijo ralado do tipo parmesão classificado no código 0406.20.00 da TIPI.

Impugnação Improcedente

Irresignada, a Recorrente apresenta recurso voluntário recorrendo sobre o conceito de insumos fixado pelo STJ no julgamento do RESp 1.221.170/PR, argumentando em síntese:

- É empresa atacadista e para sua realização as atividades de venda de mercadorias no atacado e imprescindível que faça oferecimento de mercadorias para mais de 250 cidades de MG e SP através de representantes comerciais, logo as comissões são verbas essenciais.
- Que a essência do atacadista e distribuir, logo transporte de mercadoria é essencial e que as precisam ser transportadas tanto da indústria com para os clientes. Logo, o frete é fundamental e relevante.
- Que os serviços segurança, serviços de consultoria e mão de obra especializada, serviços de telecomunicação, energia, manutenção predial e veicular, seguros, serviços gráficos e publicidade são essenciais.

Em petição intitulada razões complementares, a Recorrente traz novas discussões como nulidade por ausência de motivação na glosa de fretes; improcedência das glosas relativas aos fretes; nulidade absoluta do processo por ausência de motivação para a recomposição de receitas efetuada pela fiscalização; tributação indevida de descontos incondicionais concedidos, de vendas canceladas e de bonificações recebidas; exclusão ICMS base cálculo de PIS e da COFINS, inexigibilidade de multa de ofício e juros sobre multa de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Keli Campos de Lima, Relatora.

I. Da Admissibilidade e da Inovação Recursal

Conheço do Recurso Voluntário, por ser tempestivo.

Contudo, não conheço das matérias aventadas na petição de "razões complementares". A Recorrente, após a interposição do recurso, busca inaugurar teses de alta complexidade (nulidades, exclusão do ICMS da base de cálculo, inexigibilidade de multas) que não foram objeto da impugnação ou do recurso original.

Trata-se de flagrante inovação recursal, que encontra óbice intransponível na preclusão consumativa. O escopo da lide administrativa foi fixado no momento da impugnação, e a análise de novas teses nesta fase processual violaria o duplo grau de jurisdição administrativo.

Invoca-se, por vezes, o princípio da verdade material para flexibilizar rigores formais. Todavia, tal princípio visa assegurar que a tributação recaia sobre a efetiva realidade econômica dos fatos, corrigindo erros materiais ou de enquadramento jurídico. Ele não constitui um mecanismo para suprir a inércia processual da parte. A verdade material não pode ser um pretexto para ampliar um direito de defesa não exercido no momento oportuno por mera

liberalidade ou estratégia processual da parte. A inovação, neste caso, além do óbice da preclusão consumativa geraria insegurança jurídica.

II. Do Mérito

II.1. Do Conceito de Insumo e a Atividade Comercial

Em sua peça recursal a Recorrente discorre sobre o conceito de insumos fixado pelo STJ no julgamento do RESp 1.221.170/PR – Tema 779 - e, com amparo no referido tema repetitivo, defende o creditamento sobre despesas operacionais diversas, tais como segurança, serviços de consultoria e mão de obra especializada, serviços de telecomunicação, energia, manutenção predial e veicular, seguros, serviços gráficos e publicidade são essenciais.

Dentro deste contexto, a Recorrente pleiteou créditos com base no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 que trata de "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", sob o argumento que são despesas essenciais para sua atividade.

Ocorre, que própria Recorrente, em suas razões, reconhece e se qualifica como uma empresa de "comércio atacadista", cuja atividade fim é a revenda de mercadorias, e não a produção de bens e mercadorias ou a prestação de serviços. Ademais, não há nos autos qualquer elemento probatório que indique o exercício, pela Recorrente, de qualquer atividade secundária de produção industrial ou de prestação de serviços a terceiros que pudesse, em tese, justificar a apuração de créditos de insumos.

Logo, a pretensão da Recorrente de se creditar com base no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 – que trata de "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens" – encontra óbice na Súmula CARF 234, vejamos:

SÚMULA CARF Nº 234

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Acórdãos Precedentes: 9303-010.247, 9303-014.666, 9303-015.664, 9303-012.455.

Assim, as glosas devem ser mantidas.

II.2 Créditos sobre frete.

Em relação aos fretes, a Recorrente pleiteia, de forma genérica, a reversão das glosas de créditos sobre despesas com transporte (frota própria, fretes contratados e embalagens).

A legislação de regência, notadamente o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/2002, é expressa ao autorizar o crédito sobre despesas com "frete na operação de venda". Por sua vez, o inciso I do referido artigo traz as hipóteses de creditamento nas operações de revenda.

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Conforme consta dos autos, a fiscalização glosou os créditos de frete lançados na "linha 01 - bens para revenda", por se tratar de frete na entrada, pois no seu entendimento não há "ausência de previsão legal". Entretanto, reconheceu que os fretes da "linha 07", presumivelmente relacionados às operações de venda, seriam passíveis de creditamento.

Em impugnação a Recorrente sustentou, de forma genérica, o direito ao creditamento sobre o frete apresentando narrativa confusa, mesclando argumentos de frete sobre aquisição de mercadorias para revenda, com frete sobre entrega e atividades de embalagem.

Ante tais argumentos a DRJ converteu o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal se manifestasse especificamente sobre a natureza desses fretes como custo de aquisição. A fiscalização declinou de novas considerações, alegando tratar-se de matéria já exposta no lançamento. Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência e a omissão da fiscalização, a Recorrente apresentou petição reiterando a impugnação.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente limitou-se a reiterar os termos da impugnação e novamente não trouxe qualquer argumento e documentos demonstrando trata-se de fretes na aquisição de mercadorias revendidas.

Pois bem. O cerne da controvérsia reside na possibilidade de creditamento de PIS e COFINS sobre despesas de frete. É cediço que o frete pago pelo comprador na aquisição de bens para revenda ou insumos gera direito a crédito, conforme o art. 3º, inciso I, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, por integrar o valor de aquisição.

Contudo, analisando os autos, temos que além da Recorrente não trazer elementos e provas hábeis a comprovar o direito ao referido creditamento, sua argumentação não é clara suficiente para permitir discernir sobre qual tipo de crédito de crédito é pleiteado pois ora

menciona créditos sobre a "aquisição", ora discorre sobre o frete na "entrega" de mercadorias e atividades de "embalamento".

Não há nos autos elementos fáticos e documentais que permita a estes julgadores distinguir se o frete pretendido se refere à entrada de insumos ou à saída (venda), ou se compõe o preço do serviço de transporte por ela prestado a terceiros.

É imperativo registrar que o órgão julgador de primeira instância buscou o saneamento do processo via diligência. Embora a fiscalização tenha sido sucinta ao não aprofundar a análise por entender que a questão era de "opinião", abriu-se à Recorrente prazo para manifestar, o que representou uma oportunidade para esclarecer acerca dos fretes e carrear aos autos as provas que pudessem socorrer sua tese.

Contudo a Recorrente se limitou a manifestar reiterando os argumentos da impugnação e, nos mesmos termos apresentou seu recurso voluntário.

Diante da confusão fática apresentada pela Recorrente, que mistura naturezas de despesas distintas (aquisição vs. entrega), e principalmente ante a ausência de suporte documental que comprove que os valores pleiteados efetivamente compuseram o custo de aquisição de mercadorias para revenda, não há outra conclusão senão a manutenção da glosa.

Assim, as glosas devem ser mantidas.

III. Dispositivo

Diante do exposto voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima