



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.001905/2005-23
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-015.487 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 17 de julho de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
USINA DA BARRA S.A. - AÇÚCAR E ÁLCOOL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/05/2005

RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. ESPECIFICIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL.

Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma que, enfrentando questão fática equivalente, aplique de forma diversa a mesma legislação. No caso, as decisões apresentadas a título de paradigma de divergência abrangem especificamente apenas parte do tema debatido no acórdão recorrido, cabendo o conhecimento apenas em relação a tal parte.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. PROVA DOCUMENTAL. REGRAS DO PAF.

Em observância ao comando expresso de ordem reconhecidamente legal estabelecido no art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 (na redação dada pela Lei nº 9.532/1997), não deve ser conhecido o recurso no que se refere a matéria trazida à tona pela defesa somente em sede de recurso voluntário, restando preclusa a alegação. O mesmo Decreto nº 70.235/1972 (que rege o processo administrativo fiscal - PAF), em seu art. 16, § 4º, estabelece casos excepcionais de aceitação de provas documentais após a impugnação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/05/2005

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES (E COMBUSTÍVEIS). TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência (ou combustíveis no transporte) de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa ou centros de distribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a combustíveis nos transportes incorridos na fase comercial (exportação), e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento, tendo a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario acompanhado pelas conclusões, por entender não restar caracterizada no processo a condição de frete fracionado para exportação. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Aclarou-se, na sessão de julgamento que o processo trata de recursos especiais interpostos tanto pelo Contribuinte quanto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, substituído pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais de divergência interpostos pelo **Contribuinte** e pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-009.175**, de 27/08/2021 (fls. 775 a 798)¹, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O presente processo versa sobre **Declaração de Compensação** de créditos de **Cofins**, registrada em 30/06/2005 (fls. 2 a 4), na sistemática da não cumulatividade, relativa ao período de apuração de maio de 2005, em virtude da não incidência de tal tributo sobre as receitas das operações de mercadorias destinadas ao exterior, com fundamento na Lei nº 10.833/2003.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

A DRF em Bauru/SP prolatou o **Despacho Decisório** Saort n.º 794/2010 (fls. 427 a 429) que, considerando os fundamentos consignados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 398 a 409, indeferiu o pedido e apurou as seguintes irregularidades na formação do crédito: (a) **Bens Utilizados como Insumos**: as despesas incorridas no processo produtivo da cana de açúcar não atendem ao critério para a caracterização como insumos, glosando-se os créditos relativos às contas contábeis da área agrícola e administrativa, e os créditos relacionados às despesas de Transporte de Resíduos Industriais e de Materiais de Manutenção Civil; (b) **Despesas com Fretes e Armazenagem de Produtos**: nos documentos relativos a **Despesas Portuárias**, foram encontradas várias notas fiscais de serviços que não se identificam com as operações de fretes e armazenagem dos produtos destinados a venda, e sim de outros serviços portuários e de embarque que não possuem previsão legal para aproveitamento como créditos, sendo glosadas as despesas contabilizadas na conta “Transp. Prod. Acabados – PJ”, que continha lançamentos de despesas não relacionados com operações de venda dos produtos, as “Despesas com Estadias e Desp. Doc. Exp. – PJ”, e as despesas da conta “Transp. Prod. Acabados - PJ”, vinculadas ao centro de custo Tratamento de Caldo de Cana; (c) **Despesas de Arrendamento Agrícola e de Projeto Social**: o valor pago o título de arrendamento agrícola, uma vez que o aluguel ou arrendamento de terrenos e propriedades rurais não se enquadra no conceito de aluguel de prédios, máquinas e equipamento, para os quais a dedução é permitida, glosando-se os créditos relacionados na conta “Aluguel Projeto Social”; (d) **Despesas de Depreciação do Ativo Imobilizado**: como a atividade da empresa é a fabricação de álcool e açúcar, foram glosados os créditos referentes a encargos de depreciação do ativo imobilizado, apurados nas contas “Administração e Planejamento” e “Laboratório Industrial e Micro”; (e) **Créditos Presumidos da Agroindústria**; e (f) **Rateio Proporcional** (mediante a aplicação, sobre o valor das referidas aquisições, das alíquotas de 0,5775% (1,65 x 35%) e 2,66 (7,6 x 35%), respectivamente.

Cientificado do Despacho Decisório, o contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade** (fls. 441 a 457), alegando, em síntese, que: (a) o conceito de “insumos” utilizado na legislação do IPI não pode ser equiparado para fins das contribuições; (b) os bens utilizados como insumos tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança da cana-de-açúcar, e na destilaria de álcool, diretamente ligados ao processo produtivo; (c) todos os serviços glosados estão diretamente ligados ao processo produtivo, tais como a mão-de-obra de pessoa jurídica para a manutenção da mecanização industrial, e transporte de resíduos industriais (vinhaça), utilizado na lavoura como fertilizante; (d) os custos relacionados à armazenagem de álcool e açúcar, bem como o transporte das referidas mercadorias para fins de exportação, são despesas ligadas diretamente ao processo produtivo e sem as quais a exportação jamais poderia ser concretizada; (e) os serviços de pessoas físicas (transporte resíduos industriais - vinhaça - para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar *etc.*) se enquadram no conceito de insumos, para efeito de crédito das contribuições não cumulativas; (f) as despesas, cuja notas fiscais não se referem a custos de fretes e armazenagem, representam serviços com o recebimento, carregamento e embarque, e com o transporte rodoviário para os terminais portuários, encontrando essas despesas de serviços portuários amparo legal no art. 6.º, §§ 1.º e 3.º, da Lei n.º 10.833/2003; (g) as despesas com estadia, que se referem ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria pelo terminal portuário, devem ser suportadas pelo contribuinte, e encontram amparo no art. 3.º, inciso IX, da Lei n.º 10.833/2003; e (h) o art. 3.º, IV, da Lei n.º 10.637/2002, contempla o direito a compensação de créditos decorrentes de aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa, cabendo crédito em relação ao arrendamento de terras para cultivo de cana.

Ao apreciar a Manifestação de Inconformidade, a **DRJ em Ribeirão Preto/SP** proferiu o **Acórdão n.º 14-36.818**, de 28/02/2012 (fls. 469 a 482), considerando-a **improcedente**, sob os seguintes fundamentos: (a) para efeitos de apuração dos créditos das contribuições não cumulativas, adota-se o conceito estabelecido nas Instruções Normativas da RFB; (b) as despesas com frete na venda do produto final e armazenagem só dão direito a crédito da contribuição nas operações de venda, desde que o ônus tenha recaído sobre o vendedor, inexistindo previsão legal para a inclusão de outras despesas, mesmo que complementares a essas operações; (c) as despesas com aluguel de prédios são passíveis de aproveitamento como crédito da contribuição, mas o entendimento não é extensível a arrendamento agrícola, dada a interpretação restritiva das normas que criam direitos em matéria tributária; e (d) no caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência cumulativa e não cumulativa, não havendo sistema contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessário se faz a apropriação por meio de rateio proporcional, nos termos do disposto no § 8º do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002.

Cientificado da decisão de piso, o contribuinte apresentou o **Recurso Voluntário** de fls. 485 a 509, endossando os argumentos da Manifestação de Inconformidade, e destacando que recorreu das matérias para as quais a DRJ afirmou não ter havido recurso, reforçando que: (a) a RFB, a pretexto de interpretar e aplicar a legislação federal, limitou o conceito de insumos em Instrução Normativa; e (b) deve prevalecer o princípio da busca da verdade material. Posteriormente, em petição autônoma, requereu ainda a juntada de Laudo técnico que descreve o processo de produção (fl. 568).

O julgamento do Recurso Voluntário, no CARF, teve a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3201-009.175**, de 27/08/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu **parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado, revertendo as glosas da seguinte forma: I. Por unanimidade de votos, em relação a (1) ferramentas operacionais e materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool; (2) combustíveis nos transportes incorridos na fase comercial (exportação); (3) serviços de mecanização industrial; (4) transporte de resíduos industriais; (5) despesas com arrendamento agrícola; (6) transporte rodoviário para os terminais portuários cujo nítido propósito é o transporte para exportação e (7) estadia. II. Por maioria de votos, em relação a (i) combustíveis nos transportes de trabalhadores (mão-de-obra) dentro das lavouras e da unidade fabril; e (ii) serviços portuários (recebimento, armazenagem e embarque), vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Cientificado do Acórdão n.º 3201-009.175, de 27/08/2021, o contribuinte opôs **embargos de declaração** (fls. 794 a 798), alegando que o julgado incorreu em **omissão**, uma vez que a Turma julgadora entendeu pela ocorrência da preclusão de parte das matérias questionadas por não terem sido suscitadas em sede de Manifestação de Inconformidade.

Considerando as razões contidas no Despacho de Admissibilidade de Embargos de 04/10/2022, às fls. 836 a 841, concluiu o presidente que inexistente qualquer omissão a ser aclarada, rejeitando monocraticamente os Embargos de Declaração opostos.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão n.º **Acórdão n.º 3201-009.175**, de 27/08/2021, a **Fazenda Nacional** apresentou **Recurso Especial** (fls. 746 a 753), suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária no que tange a despesas incorridas após o produto acabado, indicando como **paradigmas os Acórdãos n.º 3302-010.167 e n.º 9303-006.717**.

Indicou-se que no **acórdão recorrido** a Turma julgadora, além de reconhecer créditos sobre o transporte (inclusive combustíveis) incorridos na fase comercial (exportação) e com os gastos com a estadia - incluindo os serviços portuários (recebimento, armazenagem e embarque), também os reconheceu em relação a despesas com ferramentas operacionais e aos materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool, aos serviços de mecanização industrial, aos gastos no transporte de resíduos industriais, às despesas com arrendamento agrícola, aos combustíveis nos transportes de trabalhadores (mão de obra) dentro das lavouras e da unidade fabril, e que, de outro lado, nos **acórdãos paradigmas**, as Turmas julgadoras concluíram pela impossibilidade de creditamento sobre os gastos com o transporte de produtos acabados, uma vez que já encerrado o ciclo de produção.

Mas, no exame de admissibilidade monocrático, esclareceu-se que nem todas as despesas citadas no recurso são realizadas após findo o processo de industrialização, como ocorre com os gastos com ferramentas operacionais e materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool, serviços de mecanização industrial, transporte de resíduos industriais, e arrendamento agrícola, combustíveis para transportes de trabalhadores (mão de obra) dentro das lavouras e da unidade fabril, pelo que não se pode a elas aplicar, para reverter a decisão recorrida, a interpretação adotada nos acórdãos paradigmas.

Assim, com as considerações tecidas no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial, expedido pelo Presidente da **2ª Câmara / 3ª Seção** de julgamento, em 24/01/2022, às fls. 774 a 780, foi **dado parcial seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas quanto às despesas realizadas com: (a) **o transporte (inclusive combustíveis) incorridos na fase comercial (exportação)**; e (b) **com a estadia, incluindo os serviços portuários (recebimento, armazenagem e embarque)**.

Cientificado do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial que deu seguimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas **Contrarrrazões**, às fls. 803 a 830, requerendo que seja negado seguimento, por absoluta divergência dos processos produtivos entre os acórdãos comparados, e quanto à matéria “despesas com estadia e serviços portuários”, por ausência de indicação de paradigma específico, demandando que, em caso de conhecimento do recurso, seja declarada sua improcedência, mantendo-se o acórdão recorrido na parte que lhe foi favorável.

O **Contribuinte** apresentou ainda **Recurso Especial** (fls. 849 a 864), suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária no que se refere a “**preclusão e verdade material**”, indicando como paradigmas os Acórdãos n.º 9202-002.295 (apenas citado, mas não transcrito, nem no que se refere à ementa) e n.º 9101-000.514 (o único que foi aceito e analisado no exame monocrático de admissibilidade).

Apontou-se que no **acórdão recorrido**, a Turma julgadora não conheceu parte do Recurso Voluntário, mantendo a glosa de serviços utilizados como insumos e depreciações, sob o argumento de que a matéria estaria preclusa (matéria não impugnada ou impugnada de maneira genérica), e que, de outro lado, no **paradigma** n.º 9101-000.514, o colegiado conheceu da matéria “preclusa”, remetendo os autos à Turma recorrida para apreciação das alegações recursais, entendendo que “(...) *impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação.*”

Com as considerações tecidas no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial, expedido pelo Presidente da **2ª Câmara / 3ª Seção** de Julgamento, em 02/06/2023, às fls. 914 a 920, **deu-se seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para a matéria “Preclusão e Verdade Material”.

Cientificada do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas **contrarrazões** às fls. 922 a 929, requerendo que seja negado provimento ao recuso, sob o argumento de que “(...) *não tendo a contribuinte deduzido a tempo, em primeira instância, as razões apresentadas na fase recursal relativas a determinados pontos, não se pode delas conhecer*”.

Em 15/12/2023, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise dos Recursos Especiais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela **Fazenda Nacional** é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - **2ª Câmara**, de 24/01/2022, às fls. 774 a 780, exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Contudo, em face dos argumentos apresentados pelo contribuinte em sede de **contrarrazões**, requerendo que seja negado seguimento ao recuso fazendário, entendo ser necessária análise detida dos demais requisitos de admissibilidade referentes à matéria para a qual foi dado seguimento.

O contribuinte alega ser evidente a ausência de similitude fática entre o recorrido e os acórdãos paradigmas, defendendo que “(...) *as atividades desenvolvidas pelas empresas dos acórdãos paradigmas, quais sejam Felice – Indústria de Arroz Ltda. e Ferdil Produtos Metalúrgicos Ltda., não se assemelham à atividade da Recorrida que é uma sociedade anônima que tem por objetivo social a produção de açúcar, etanol e seus subprodutos, assim como a administração agrícola de terras que visem a obtenção da matéria-prima utilizada por sua indústria*”.

No entanto, o que se discute no Recurso Especial é que o acórdão recorrido admitiu o direito ao crédito referente **às diversas despesas incorridas após o produto acabado** (processo de industrialização finalizado) e isso foi o que, juridicamente, foi aventado, tanto no recorrido como nos paradigmas (em sentido diverso). Portanto, os entendimentos foram diametralmente opostos, sendo, no caso, de pouca relevância para o tema específico tratado (despesas incorridas após o processo produtivo) saber o segmento industrial do contribuinte. Seja o produto final açúcar ou arroz, despesas posteriores à obtenção de tal produto estão sujeitas a mesmo tratamento jurídico.

Portanto, comprovada está a divergência de interpretação, com os filtros bem inseridos no exame de admissibilidade, que dele expurgaram temas que não se referiam efetivamente a despesas incorridas após o encerramento do processo produtivo.

Em outro trecho, o contribuinte argumenta que, “(...) *verifica-se que a Recorrente não se insurge especificamente quanto ao reconhecimento dos créditos atinentes as despesas portuárias de armazenagem e de acondicionamento de mercadorias, o que reforça o argumento da inexistência de questionamento quanto a este ponto, razão pela qual os referidos créditos que reconhecidos pelo brilhante acórdão recorrido devem ser mantidos, não merecendo prosperar o recurso da Fazenda*”.

De fato, nenhum dos paradigmas colacionados pela Fazenda Nacional trata especificamente de “despesas portuárias” ou de “estadia”.

O primeiro paradigma (Acórdão n.º 3302-010.167) trata de “...dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais” (grifo nosso).

O segundo paradigma (Acórdão n.º 9303-006.717) trata de “...gastos genéricos de transporte do produto acabado sob a alegação de que tratam-se de insumos empregados no processo produtivo” (grifo nosso).

No que se refere a atividades posteriores à obtenção do produto, questionadas no recurso fazendário, e que tiveram seguimento monocrático em exame de admissibilidade, o acórdão recorrido deu provimento para reverter glosas em relação a três itens: (a) combustíveis nos transportes incorridos na fase comercial (exportação); (b) estadia; e (c) serviços portuários (recebimento, armazenagem e embarque).

Destarte, no que se refere aos itens (b) e (c), a Fazenda Nacional não encontrou paradigmas adequados para evidenciar divergência, pois ambos se referem a “transporte”, e estadia e serviços portuários não são propriamente atividades de “transporte”.

Pelo exposto, voto pelo conhecimento parcial do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, restrito aos “combustíveis nos transportes incorridos na fase comercial (exportação)”.

Do Mérito

No mérito, cabe, de início, esclarecer que o conceito de insumos a ser adotado neste julgamento é o fixado pelo STJ no julgamento do **Recurso Especial nº 1.221.170/PR** (Tema 779), que aclarou a aplicação do inciso II do art. 3.º das leis de regência das contribuições não cumulativas, à luz dos critérios de essencialidade e relevância.

O fundamento que a empresa usa para entender que geram créditos as despesas posteriores ao processo produtivo é bem sintetizado nas contrarrazões ao recurso (fl. 814):

“Os gastos de frete da empresa, portanto, até o momento em que o produto está colocado à venda, mesmo se este frete for despendido após o produto estar acabado, irão integrar o custo da mercadoria ou produto vendido (art. 187, II, da Lei nº 6.404/76). Nesses casos, em todos eles, o frete é tido como custo de produção ou fator de produção, enquadrando-se no conceito de insumo.” (grifo nosso)

Portanto, parece entender o contribuinte que seu direito de crédito para o transporte de produtos acabados, posterior à produção, está assegurado pelo inciso II do art. 3º das leis que regem as contribuições não cumulativas.

No acórdão recorrido, reproduz-se julgamento anterior daquele colegiado sobre o tema (Acórdão n.º 3201-006.374), endossando-se seus fundamentos e conclusões. No que se refere ao tema aqui em análise, o precedente citado no acórdão recorrido limita-se a remeter ao Acórdão n.º 9303-004.623 no que se refere a “transporte da produção para a exportação” (inclusive combustíveis utilizados em tais transportes).

O tema em debate é bem conhecido desta Câmara uniformizadora de jurisprudência.

Em reiteradas decisões recentes este colegiado vem assentando o entendimento de que o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não gera créditos segundo a legislação que rege as contribuições não cumulativas:

“CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO REsp N.º 1.221.170/PR.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos”. (*Acórdãos 9303-014.940 a 959, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, tendo as Cons. Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia Elena de Campos acompanhado pelas conclusões, sessão de 15/03/2024*) (*Presentes ainda os Cons. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, e Liziane Angelotti Meira*) (grifo nosso)

No presente caso, cabe adicionar que a tese do contribuinte de que seriam ainda insumos as despesas incorridas após a obtenção do produto final é, se tomada nesse aspecto, contrária ao próprio julgado do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, que fixou o conceito de insumo (REsp n.º 1.221.170/PR). Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio *web* do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente**: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (*grifo nosso*)

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram**

de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (*grifo nosso*)

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

“(…) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (...)” (*grifo nosso*)

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (dicção do referido ‘inciso II’) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. O raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes.

Na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei nº 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“*frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*”), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos inequivocamente não constitui uma venda. Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

E **o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime** em relação ao tema aqui em análise (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos), como se registra em recente REsp. de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE.** DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO

DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - **É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.**

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI - Agravo Interno improvido.” (AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) (*grifo nosso*)

Exatamente no mesmo sentido os precedentes recentes do STJ, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. **DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.**

1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária. Precedentes.

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida”.

3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.** NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. A 1a. Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.

3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 10.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.” (AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7 DO STJ. **DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.** DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

(...) 4. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

(...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, DJe de 27/4/2020) (*grifo nosso*)

Esse é também, como exposto, o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, a reclamar, inclusive, a edição de Súmula.

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, nem os combustíveis referentes a tais transportes, **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a tais operações.**

Não se identificando, no caso em análise, fretes de venda (inciso IX do art. 3º das leis de regência) e nem insumos necessários à obtenção do produto final, visto que são tratadas

operações posteriores a tal obtenção (despesas com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, inclusive combustíveis), incabível a possibilidade de crédito das contribuições não cumulativas, assistindo razão ao recuso especial fazendário, neste tema.

Devem ser restabelecidas, portanto, as glosas afastadas pelo acórdão recorrido referentes a combustíveis nos transportes incorridos na fase comercial (exportação).

Assim, cabe o **provimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, na parte conhecida - combustíveis nos transportes incorridos na fase comercial (exportação).

Do Recurso Especial do Contribuinte

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo **Contribuinte** é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara, de 02/06/2023, exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, às fls. 914 a 920.

A divergência discutida que teve seguimento em exame monocrático se refere à preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/1972, especificamente sobre sua aplicação, no caso, em relação às matérias para as quais a defesa usou a expressão “entre outros”, em argumento genérico, não atacando, nos dizeres do acórdão recorrido, “...*com profundidade nem a glosa nem a decisão recorrida em suas íntegras, faltando-lhe, portanto, dialeticidade*”. Sobre o assunto, cabe colacionar excertos do Acórdão indicado como **paradigma (9101-000.514)**:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA IMPUGNADA. A preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário). (...) A contrario *sensu*, impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, **no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em Impugnação**. A preclusão em referência não atinge os “fundamentos de defesa”, mas sim a “defesa” contra determinada exigência ou infração à legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. (...)”.

Ao final, a Turma defendeu que as normas processuais que regem o Processo Administrativo Fiscal devem ser interpretadas com menos rigor, especialmente aquelas relacionadas às fases postulatória e instrutória do procedimento, com vistas ao controle da legalidade dos atos administrativos, o que culminou no conhecimento do recurso, naquele caso. Entendeu ainda a decisão que a preclusão impera em relação à própria defesa administrativa, em caráter formal, e não em relação aos seus fundamentos, motivo pelo qual, mesmo que em segunda instância administrativa, os argumentos novos trazidos pelos contribuintes (não apresentados em impugnação) devem ser objeto de análise para o melhor desfecho processual.

De outro lado, no **Acórdão recorrido**, reconheceu-se a preclusão em relação aos itens que não foram objeto de defesa específica.

Portanto, diante das decisões em análise, resta patente a divergência quanto à interpretação do art. 17 do Decreto n. 70.235/1972. Nesse sentido, vota-se por **conhecer** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, na matéria trazida a este colegiado (“preclusão” - verdade material).

Do Mérito

Resume-se a controvérsia presente no Recurso Especial interposto pelo Contribuinte à divergência jurisprudencial referente à aplicação do art. 17 (e, em alguma medida, do art. 16) do Decreto n. 70.235/1972, que regula o **processo administrativo fiscal**.

No caso em análise, postula o recorrente que não se aplique a preclusão consumativa em relação a argumento por ele trazido apenas em sede de recurso voluntário (relativo a item ausente de sua peça inicial de defesa, como apontado no acórdão recorrido).

No Acórdão recorrido entendeu-se unanimemente pelo não conhecimento do recurso em relação a tal item, não impugnado.

Os arts. 16 e 17 do Decreto n. 70.235/1972 dispõem que será considerada não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, admitindo dilação probatória (e não argumentativa) apenas em determinadas situações:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...) III - **os motivos de fato e de direito** em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (*Redação dada pela Lei n. 8.748, de 1993*)

(...) § 4º A **prova documental** será **apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:** (*Redação dada pela Lei n. 9.532, de 1997*)

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Art. 17. **Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada** pelo impugnante. (*Redação dada pela Lei n. 9.532, de 1997*) (*grifo nosso*)

Como se vê, quanto ao momento de produção de argumentos de defesa e de prova, seguindo o disposto no art. 16, inciso III e § 4º, e o artigo 17, ambos do Decreto n. 70.235/1972, a regra geral é que haja apresentação no primeiro momento processual em que o contribuinte tiver a oportunidade de se manifestar no contencioso, seja na apresentação da Impugnação em processos decorrentes de Auto de Infração ou na Manifestação de Inconformidade, em pedidos de restituição e/ou compensação, podendo a prova ser produzida em momento posterior apenas de forma excepcional, nas hipóteses citadas no referido § 4º.

Dessa maneira, no presente processo, que trata de solicitação de crédito, o momento adequado para a apresentação das razões de fato e de direito, com amparo em toda prova necessária para tanto, é o referente ao protocolo na RFB da Manifestação de Inconformidade em relação ao Despacho Decisório que tenha denegado o crédito.

Assim, não se pode conhecer da matéria trazida à tona pela defesa somente em sede de Recurso Voluntário, por disposição expressa do art. 17 do Decreto n. 70.235/1972, na redação dada pela Lei n. 9.532, de 1997, e que não pode ser afastada administrativamente, a não ser nos casos em que tenha sido revogada por norma posterior (o que não se alega nos presentes autos), ou seja reconhecida em caráter vinculante como inconstitucional (circunstância que também não ocorre no presente caso).

Com todo o respeito à decisão tomada no paradigma (em adição a crítica já efetuada - e endossada unanimemente por este colegiado, no **Acórdão 9303-014.901**, de 20/06/2023), se fosse o escopo do comando do art. 17 do Decreto 70.235/1972, nas redações anteriores ou naquela dada pela Lei 9.532/1997, tratar como completamente impugnado um lançamento pela simples existência de impugnação (e não de impugnação específica em relação a determinada matéria), não nos parece que a redação devesse ser a que consta na norma de ordem legal que rege o processo administrativo fiscal: “Considerar-se-á não impugnada **a matéria** que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante” (*grifo nosso*).

A nosso ver, admitir que uma impugnação que apenas mencione que o lançamento é improcedente, com um ou dois argumentos, ou que use expressões como “entre outros”, sem detalhamento, possa ser complementada com argumentos adicionais específicos na segunda instância administrativa, ou mesmo depois, parece afrontar (e não cumprir) o texto do referido art. 17.

Veja-se que, no que se refere a prova (e não à inovação argumentativa), o próprio Decreto 70.235/1972, em seu art. 16, § 4º, admitiu a produção após a decisão de primeira instância apenas em casos excepcionais ali relacionados, absolutamente atrelados à busca da verdade material, que é composta pelo dever de investigação da Administração Tributária somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

O que se tem, no presente caso, é a inércia de uma das partes, que apresenta apenas em sede recursal determinado argumento, buscando manifestação do CARF, com supressão de instância.

Assim, não há reparos a serem feitos no acórdão recorrido, sendo correto o não conhecimento das alegações específicas ausentes em sede de Manifestação de Inconformidade, o que culmina na negativa de provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela **Fazenda Nacional**, apenas no que se refere a combustíveis nos transportes incorridos na fase comercial (exportação), e, no mérito, na parte conhecida, em **dar-lhe provimento**, e em conhecer do Recurso Especial do **Contribuinte**, e, no mérito, **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan