



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13971.722316/2011-81</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-001.769 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BUNGE ALIMENTOS S/A
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

RECURSO VOLUNTÁRIO. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. APLICAÇÃO DAS DECISÕES DEFINITIVAS. SEGURANÇA JURÍDICA.

A coisa julgada administrativa está intimamente ligada à necessidade de estabilização das relações jurídicas. É postulado fundamental decorrente do princípio da segurança jurídica, para implicar que matérias submetidas e decididas pela administração não podem mais ser reexaminadas nesta esfera.

DESPACHO DECISÓRIO. MOTIVAÇÃO ADEQUADA E SUFICIENTE. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, não configura cerceamento do direito de defesa a decisão que apresenta fundamentação adequada e suficiente para o indeferimento do pleito de restituição formulado pela contribuinte, que foi devidamente científica e exerceu em toda sua plenitude o seu direito de defesa nos prazos e na forma na legislação de regência.

DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. CERCEAMENTO DIREITO DEFESA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não é passível de nulidade, por cerceamento ao direito de defesa, a decisão de primeiro grau em que houve pronunciamento claro e suficiente sobre todas as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória e cujas conclusões foram apresentadas de forma congruente e devidamente fundamentada.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. NÃO DEMONSTRADA A IMPRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Se nos autos há todos os elementos probatórios necessários e suficientes à formação da convicção do julgador quanto às questões de fato objeto da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e perícia formulado.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade arguidas e em indeferir o pedido de diligência para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para restabelecer os créditos sobre as despesas com (1) frete no transporte de bens utilizados como insumos, inclusive os produtos inacabados, entre os estabelecimentos industriais da própria pessoa jurídica ou remetidos para depósitos fechados ou armazéns gerais e (2) frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, nos termos das decisões administrativas definitivas.

Sala de Sessões, em 18 de junho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe** – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Aline Cardoso de Faria.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra a lavratura de auto de infração para exigência do PIS e COFINS não-cumulativos, constituído em razão da glosa de créditos indevidos dos períodos de janeiro, fevereiro e dezembro de 2007.

A 4<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC), em decisão consubstanciada no Acórdão nº 07-31.274, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário constituído, em acórdão assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL  
COFINS

Ano-calendário: 2007

FALTA DE RECOLHIMENTO. GLOSA DE CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INFRAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta ou insuficiência de recolhimento de contribuição não-cumulativa, decorrente da glosa de créditos utilizados para desconto da contribuição, constitui infração que autoriza a lavratura de auto de infração para a formalização do crédito tributário.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. GLOSA. BENS PARA REVENDA.

É lícita a glosa de valores descontados das contribuições relativos a créditos que, embora pleiteados como valores de bens para revenda, são relativos a bens adquiridos para uso ou consumo.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. GLOSA. INSUMOS.

É lícita a glosa de valores descontados das contribuições relativos a insumos que, embora atrelados à consecução da atividade-fim da empresa (conceito econômico), não se enquadram como insumos para fins de créditos no regime não-cumulativo, o qual vincula a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto fabricado ou ao serviço realizado. (conceito jurídico).

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. GLOSA. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de serviços de frete que estejam relacionados à aquisição de bens para revenda, sejam tidos como um serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, ou estejam associadas à operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. GLOSA. AQUISIÇÕES DE INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO

No regime não-cumulativo, o direito de crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, não se estendendo às aquisições efetuadas junto a pessoas físicas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

FALTA DE RECOLHIMENTO. GLOSA DE CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INFRAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta ou insuficiência de recolhimento de contribuição não-cumulativa, decorrente da glosa de créditos utilizados para desconto da contribuição, constitui infração que autoriza a lavratura de auto de infração para a formalização do crédito tributário.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. GLOSA. BENS PARA REVENDA.

É lícita a glosa de valores descontados das contribuições relativos a créditos que, embora pleiteados como valores de bens para revenda, são relativos a bens adquiridos para uso ou consumo.

**INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. GLOSA. INSUMOS.**

É lícita a glosa de valores descontados das contribuições relativos a insumos que, embora atrelados à consecução da atividade-fim da empresa (conceito econômico), não se enquadram como insumos para fins de créditos no regime não-cumulativo, o qual vincula a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto fabricado ou ao serviço realizado. (conceito jurídico).

**INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. GLOSA. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de serviços de frete que estejam relacionados à aquisição de bens para revenda, sejam tidos como um serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, ou estejam associadas à operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

**INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. GLOSA. AQUISIÇÕES DE INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO**

No regime não-cumulativo, o direito de crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, não se estendendo às aquisições efetuadas junto a pessoas físicas.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformada a decisão de primeira instância que negou seu direito, a recorrente apresentou recurso voluntário, em que reforça os argumentos contidos na impugnação e requer o seu provimento, com a reforma da decisão *a quo* e o consequente cancelamento do auto de infração, em peça recursal com a seguinte estrutura:

- Da tempestividade
- Síntese do feito
- Da matéria sob exame
- Do conceito de insumo
- Da ampla defesa
- Do desvio de competência
- Da contribuição para o PIS/Pasep – dez/2003
- Da atuação da autoridade fiscal
- Da decadência
- Do complemento de valor por preços a fixar

Do complemento de preço nas remessas com FEX  
Do frete relativo a aquisição com fim específico de exportação  
Do frete utilizado para transporte de produto acabado entre estabelecimentos e para armazéns  
Do frete referente a devolução de compra e venda  
Do frete interno em importação após desembarque  
Do frete interno em aquisição de pessoa física para revenda  
Da necessária reforma  
Do cerceamento do direito de defesa  
Do conceito de insumos  
Da ampla defesa  
Do desvio de competência  
Da atuação da autoridade fiscal  
Da evidência da necessidade de perícia ou da demonstração de erro material  
Da decadência  
Do complemento de valor por preços a fixar  
Do complemento de preço nas remessas com FEX  
Do frete relativo a aquisição com fim específico de exportação  
Do frete utilizado para transporte de produto acabado entre estabelecimentos e para armazéns  
Do frete referente a devolução de compra e venda  
Do frete interno em importação após desembarque  
Do manifesto cerceamento do direito de defesa  
Do frete interno em aquisição de pessoa física para revenda  
Do frete interno e da falta de comprovação  
Dos pedidos

Conforme narra Resolução CARF nº 3403-000.569, de 20.08.2014, segundo o termo de constatação fiscal, a verificação das infrações se deu durante a diligência para análise de processos de pedidos de resarcimento, que deveriam ter sido apensados ou juntados a este processo de auto de infração para o julgamento ocorresse em conjunto.

Nesse sentido, votou-se pela conversão do julgamento em diligência, para que se aguardasse o desfecho dos processos de resarcimento relacionados na tabela a seguir, extraída do Termo de Verificação Fiscal:

PA	PIS/Pasep	Cofins
1º trim/2007	-	13971.720189/2010-03
2º trim/2007	13971.720187/2010-14	13971.720190/2010-20
jun/07	13971.005199/2009-73	13971.005207/2009-81
jul/07	13971.005198/2009-29	13971.005206/2009-37
ago/07	13971.005196/2009-30	13971.005205/2009-92
set/07	13971.005195/2009-95	13971.005204/2009-48
out/07	13971.005194/2009-41	13971.005203/2009-01
nov/07	13971.005193/2009-04	13971.005202/2009-59

Além disso, a referida resolução determinou a repercussão das decisões definitivas dos processos acima no auto de infração do presente, bem como a elaboração de termo de diligência detalhando os recálculos derivados das decisões.

Adicionalmente, a recorrente apresenta petição, datada de 25.08.2023, em resposta ao Relatório de Diligência, na qual aponta inconsistências no recálculo efetuado pela autoridade fiscal quando da execução das decisões dos processos de resarcimento e requer dilação de prazo para manifestação sobre a informação fiscal.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

### 1 PRELIMINARES

Todos os processos de pedido de resarcimento vinculados ao presente, que tiveram a instauração de fase contenciosa, obtiveram decisão definitiva, conforme acórdãos abaixo compilados:

PA	PIS/Pasep	DRF	Acórdão TO	Acórdão CSRF	Cofins	DRF	Acórdão TO	Acórdão CSRF
1º trim/2007	-	-	-	-	13971.720189/2010-03, apensado ao 13971.908141/2011-06	-	3302-004-321	9303-009.673
2º trim/2007	13971.720187/2010-14, apensado ao 13971.908143/2011-97	crédito integralmente reconhecido, sem contencioso	-	-	13971.720190/2010-20, apensado ao 13971.908142/2011-42	-	3302-004.322	9303-009.674
jun/07	13971.005199/2009-73	restituição deferida integralmente, sem contencioso	-	-	13971.005207/2009-81	-	3302-003.211	9303-008.093
jul/07	13971.005198/2009-29	-	3302-003.215	9303-009.676	13971.005206/2009-37	-	3302-003.208	9303-009.689
ago/07	13971.005196/2009-30	restituição deferida integralmente, sem contencioso	-	-	13971.005205/2009-92	crédito integralmente reconhecido, sem contencioso	-	-
set/07	13971.005195/2009-95	-	3302-003.214	9303-008.100	13971.005204/2009-48		3302-003.210	9303-008.094
out/07	13971.005194/2009-41	-	3302-003.213	9303-008.099	13971.005203/2009-01		3302-003.209	9303-007.899
nov/07	13971.005193/2009-04	-	3302-003.212	9303-008.098	13971.005202/2009-59		3403-003.163	9303-009.578

As decisões definitivas dos processos de ressarcimento foram executadas pela unidade de origem, repercutindo os seus efeitos no presente auto de infração. Como constatou a recorrente em petição de 25.08.2023, não foram estendidos os efeitos das decisões ao PIS do 1º trimestre de 2007. Contudo, não cabia à autoridade fiscal estender na forma requerida pela recorrente, já que não havia pedido de ressarcimento vinculado a este período.

Observo que, do mesmo modo, não houve alteração dos valores constantes do presente auto de infração em relação ao mês de dezembro de 2007, em virtude da ausência de processos de ressarcimento, de PIS e de COFINS, para tal período, visto que as glosas se deram, apenas, mediante auto de infração.

Portanto, para o 1º trimestre de 2007, quanto ao PIS, e para dezembro de 2007, para PIS e COFINS, caberá o que for decidido no âmbito deste julgamento.

Desta maneira, a preliminar de erro de execução das decisões definitivas para o PIS do 1º trimestre de 2007 deve ser afastada.

Em petição datada de 23.08.2023, a recorrente aduz que houve cerceamento do seu direito de defesa, pois o Termo de Verificação Fiscal transporta saldo anterior de COFINS do 4º trimestre de 2006 sem, contudo, indicar o processo administrativo de origem.

Os relatórios fiscais utilizados para transporte de valores de períodos anteriores, conforme esclarece o TVF, encontram-se na mídia física, conforme Termo de Anexação de Objeto de 10.12.2012, cuja ciência da recorrente deu-se, por decurso de prazo, em 27.12.2012.

Ora, a recorrente não questionou essa matéria em sua impugnação, tampouco em seu recurso voluntário, trazendo tal ponto apenas na manifestação sobre o Relatório de Diligência, cuja ciência se deu em 20.07.2023. Entendo que a matéria é preclusa, tanto pela ausência do tema nas peças recursais apropriadas, quanto pela manifestação além do prazo legal de 30 dias para manifestação sobre a diligência (ciência 20.07.23 e juntada 25.08.23).

Ademais, apoia-se nos princípios da equidade e do contraditório e ampla defesa para que seja oportunizada a sua manifestação sobre a conclusão da diligência em prazo de 90 dias, visto o volume e a complexidade das operações. A Resolução CARF nº 3403-000.569 determinou que se concedesse prazo de 30 dias para manifestação. A autoridade fiscal deu ciência do resultado da diligência e a recorrente apresentou petição com sua manifestação. Entendo que os termos da resolução foram cumpridos. Foi opção da recorrente ficar silente entre 25.08.2023, data de sua petição, e a data do presente julgamento. Afasto, portanto, a preliminar.

Tratadas as preliminares trazidas pela manifestação ao resultado da diligência, a respeito das demais questões preliminares arguidas no recurso voluntário, por identidade fática e jurídica, adoto as razões de decidir do Acórdão nº 3302-004.321, de 25 de maio de 2017, de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, as quais passo a reproduzir:

**“1) Da Análise das Questões Preliminares.**

Em sede de preliminar, a recorrente alegou nulidade do despacho decisório e da decisão de primeiro grau e, em caráter alternativo, reiterou pedido de realização diligência/perícia.

**Da preliminar de nulidade do despacho decisório.**

No recurso em apreço, a recorrente reiterou a preliminar de nulidade do despacho decisório, com base nos seguintes argumentos: (i) fora exíguo o intervalo de tempo entre a juntada do feito fiscal e a prolação do despacho decisório, (ii) foram adotados critérios genéricos para determinar o montante valor do crédito glosado e (iii) o prazo de defesa de 30 (trinta) dias fora insuficiente para analisar todos os documentos elaborados pela fiscalização.

No âmbito processo administrativo fiscal federal, as hipóteses de nulidade do despacho decisório encontram-se estabelecidas no art. 59, II, do Decreto 70.235/1972, a saber: (i) incompetência da autoridade julgadora e (ii) preterição do direito de defesa do sujeito passivo.

No caso em tela, não se vislumbra nenhuma das situações. Com efeito, o citado despacho decisório foi proferido pelo titular da unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) da jurisdição da recorrente, que é a autoridade competente para decidir sobre o pedido de restituição colacionados aos autos, nos termos do art. 302, VI, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF 203/2012. E compulsando o referido decisório, verifica-se que ele apresenta adequada fundamentação fática e jurídica, ademais, nas robustas peças defensivas colacionadas aos autos a recorrente demonstrou pleno conhecimento das razões do indeferimento do seu pleito de restituição, o que afasta qualquer imputação de cerceamento de direito defesa.

Dada essa característica, todas as alegações de vício de nulidade do citado despacho decisório, aduzidas pela recorrente, não tem procedência, pelas razões a seguir.

A recorrente alegou que o intervalo de tempo exíguo entre a juntada dos documentos e relatórios de auditoria fiscal pela fiscalização e a prolação do despacho decisório em questão, o que demonstrava que quem decidira o assunto foram os agentes fiscais que promoveram a fiscalização e não o Sr. Delegado competente; que, no caso, não existia previsão legal de delegação de competência; e que esta evidência atraía a regra da Lei 4.717/1965, que considera caracterizada a incompetência quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.

De forma equivocada a recorrente utiliza-se de conceitos e institutos da Lei 4.717/1965, denominada de Lei da Ação Popular, para fundamentar juridicamente os seus argumentos, quando é de sabença que o processo administrativo fiscal federal é regido por diploma legal próprio e específico (o Decreto 70.235/1972), aplicando-se-lhe subsidiariamente os preceitos da Lei 9.784/1999 e do Código de Processo Civil.

E especificamente sobre o ponto em comento, expressamente autoriza o art. 50<sup>1</sup>, § 1º, da Lei 9.784/1999, que, na motivação do ato administrativo, principalmente, do ato administrativo de natureza decisória, a autoridade julgadora pode declarar concordância com fundamentos de anteriores informações, que, neste caso, passam integrar o ato decisório. No caso, foi o que fez a autoridade julgadora da unidade da RFB de origem, ao utilizar na motivação do questionado despacho decisório as informações colacionadas aos autos pela fiscalização, que foram exaradas em perfeita consonância com o disposto no art. 65 da Instrução Normativa RFB 900/2008, vigente à época do pedido, que assim determinava, *in verbis*:

*Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderão condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas. [...] (grifos não originais)*

Também conflita com as informações e os dados detalhados nas planilhas e informações coligidas aos autos pela fiscalização, o argumento apresentado pela recorrente de que foram utilizados critérios genéricos para determinar o montante valor do crédito glosado, sem que apresentasse qualquer elemento indicativo da existência dessa circunstância.

<sup>1</sup> “Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.”

Também sem não procede alegada da recorrente de que fora insuficiente o prazo de 30 (trinta) dias para se manifestar sobre os demonstrativos e planilhas elaborados pela fiscalização. A uma, porque tais documentos foram elaborados com base nos dados e informações extraídos da escrituração contábil e fiscal da própria recorrente, portanto, elementos que já eram do seu pleno conhecimento. A duas, porque por ocasião da formulação do pedido de restituição a recorrente já deveria ter todos os elementos probatórios do valor do crédito pleiteado, logo, se não os tinha o valor do indébito pleiteado não era certo e líquido, ou seja, não existia e, por essa circunstância, o pedido fora formulado indevidamente. A três, porque o referido prazo de defesa foi estabelecido por lei, no caso o art. 15 do Decreto 70.235/1972, logo, aplicável a todos sem qualquer distinção; ademais, por se tratar de norma legal vigente, não cabe a este Colegiado afastar a sua aplicada.

Com base nessas considerações, ficam rejeitadas todas as alegações de nulidade do despacho decisório em apreço.

#### **Da nulidade da decisão primeiro grau.**

A recorrente alegou nulidade da decisão de primeiro grau, sob o argumento de que (i) não fora reconhecida a segregação da função da autoridade julgadora e fiscalizadora, (ii) houve cerceamento do direito de defesa, por ausência de enfrentamento de alegações suscitadas na manifestação de inconformidade e inovação do feito, ao fazer afirmações não contidas no despacho decisório.

Sem razão a recorrente. Diferentemente do alegado, da leitura da decisão vergastada, constata-se que o Colegiado se pronunciou de forma adequada e suficiente sobre todas as razões de defesa suscitadas pela recorrente na manifestação inconformidade. Portanto, trata-se de decisão adequadamente motivada.

Além disso, de acordo com robusta peça recursal em apreço, a recorrente demonstrou pleno conhecimento dos fundamentos fáticos e jurídicos aduzidos no voto condutor da questionada decisão, inclusive, apresentou as razões de discordância em relação aos argumentos aduzidos no voto condutor do referido julgado, o que contraria o alegado cerceamento do direito de defesa. O mero fato de a recorrente discordar dos referidos fundamentos, certamente, não representa circunstância idônea com vistas a conspurcar a legitimidade da decisão em apreço.

Da mesma forma, o fato de constar do referido voto afirmações não contidas no despacho decisório não implica inovação do feito, pois, além de demonstrada, verifica-se tratar-se novos argumentos destinados a rebater as razões de defesa e robustecer os motivos consignados no referido despacho como fundamento para o indeferimento do pedido de restituição em apreço, que foram integralmente mantidos pela decisão recorrida, sem qualquer inovação. Além disso, no âmbito do processo administrativo fiscal, não existe determinação de qualquer ordem que obrigue o julgador do órgão ad quem a utilizar os mesmos argumentos ou

informações aduzidos no julgamento a quo, ao contrário, desde que devidamente motivado, o efeito devolutivo amplo e o princípio da livre convicção, previsto no art. 29 do Decreto 70.235/1972, assegura-lhe ampla liberdade para fundamentar a sua decisão.

Também não configura cerceamento do direito de defesa o fato de o órgão julgador de primeiro grau não ter analisado as provas coligidas aos autos pela recorrente após a fase de manifestação de inconformidade, porque atingidas pela preclusão e rejeitado o alegado motivo força maior. E nesse ponto, entende este Relator que decidiu com o acerto o Colegiado *a quo*, porque a razão aduzida pela recorrente, ou seja, a existência de relatórios fiscais que incluíam inúmeras planilhas de cálculos não tem a menor a procedência, pois, além de fácil compreensão, as glosas realizadas, na grande maioria, foi motivada por questões de direito, falta de previsão legal para apropriação de crédito ou em razão da decadência do direito incluir novos créditos no Dacon retificador. As glosas motivadas por ausência de provas e que demandavam a coleta de documentos foram inexpressivas e, por óbvio, não se inclui na alegada condição de força maior, principalmente tendo vista que, no ato formulação do pleito a recorrente estava obrigada a manter a disposição da fiscalização todos os documentos comprobatórios do crédito pleiteado.

Também não justificativa a alegada força maior, o fato de a recorrente ter sido cientificada de vários despachos decisórios na mesma ou em data aproximada, pois, se não tinha condição de comprovar o alegado em tantos pedidos de restituição formulados, tal deficiência não pode ser apresentada como justificativa para o não cumprimento das normas legais.

Enfim, não procede a alegação de que houve cerceamento do direito de defesa, porque o órgão julgador de primeira instância não apreciou todos os argumentos de defesa suscitados na manifestação inconformidade, pois, não se pode olvidar que, no âmbito do processo administrativo fiscal, por força do disposto no art. 31<sup>2</sup> do Decreto 70.235/1972, o órgão de julgamento de primeira instância deve analisar todas as razões de defesa suscitados pela impugnante/manifestante, porém, sem a obrigatoriedade de rebater, um a um, todos argumentos aduzidos na peça defensiva.

No mesmo sentido, tem se pronunciado a jurisprudência do STF, conforme se infere dos enunciados da ementa do julgado, analisado sob regime de repercussão geral, que seguem transcritos:

*Questão de ordem. Agravo de Instrumento. Conversão em recurso extraordinário (CPC, art. 544, §§ 3º e 4º). 2. Alegação de ofensa aos incisos XXXV e LX do art. 5º e ao inciso IX do art. 93 da Constituição Federal.*

<sup>2</sup> "Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências". (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

*Inocorrência. 3. O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão. 4. Questão de ordem acolhida para reconhecer a repercussão geral, reafirmar a jurisprudência do Tribunal, negar provimento ao recurso e autorizar a adoção dos procedimentos relacionados à repercussão geral.* (BRASIL. STF. AI 791292 QO-RG, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 23/06/2010, REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe-149 DIVULG 12-08-2010 PUBLIC 13-08-2010 EMENT VOL-02410-06 PP-01289 RDECTRAB v. 18, n. 203, 2011, p. 113-118 )

Com base nessas considerações, rejeita-se a preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau suscitada pela recorrente.

#### **Do pedido de realização de diligência/perícia.**

Em caráter alternativo, caso não fossem acatados os pedidos de nulidade e de improcedência formulados na peça recursal em apreço, a recorrente pleiteou que o julgamento fosse convertido em diligência, para juntada de novos documentos, comprovação dos motivos de força maior e realização perícia técnica.

No âmbito do processo administrativo fiscal, além do atendimento dos requisitos legais, a decisão quanto ao deferimento ou não de realização de diligência ou de produção de prova pericial integra poder discricionário da autoridade julgadora. Assim, somente se esta entender necessária a obtenção de provas adicionais imprescindíveis ao deslinde da controvérsia é que converterá o julgamento em diligência, caso contrário, indeferirá o pedido, sendo suficiente que apresente fundamentação adequada para sua decisão. Esse é o entendimento que se extrai da leitura combinada dos arts. 18, 28 e 29<sup>3</sup> do Decreto 70.235/1972.

Ainda segundo os referidos preceitos legais, o deferimento de realização de diligência somente se justifica se as provas documentais não puderem ser carreadas aos autos pelas partes e o de perícia somente quando há dúvida sobre questão de natureza técnica, cujos esclarecimentos dependem de conhecimento especializado, não sendo necessária nenhuma das duas quando o fato probante puder ser demonstrado com a mera juntada de documentos aos autos.

No caso em tela, o pleito da autuada não merece acatamento, pois se limita a pedido de exame de provas documentais que se encontram sob sua guarda e que,

<sup>3</sup> "Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

certamente, poderiam ter sido coligidas aos autos na fase processual adequada. Além disso, os questionamentos por ela formulados podem ser facilmente respondidos com base na análise dos elementos probatórios coligidos aos autos, em especial, dos demonstrativos e planilhas que integram o relatório fiscal, em que explicitados, pormenoradamente, quais os valores dos créditos que foram glosados em correlação os valores informados nos respectivos Dacon, o que dispensa o concurso de profissional especializado, o que, por si só, torna desnecessária a realização da perícia requerida, conforme expressamente prevê o art. 420<sup>4</sup>, parágrafo único, I, do Código de Processo Civil.

Com base nessas considerações, por entender prescindíveis, indefere-se o pedido de diligência/perícia reiterado pela recorrente."

Deste modo, as preliminares arguidas devem ser rejeitadas e o pedido de diligência indeferido.

## 2 MÉRITO

Como já exposto, as matérias dos recursos voluntários dos pedidos de resarcimento e do presente são idênticas. De modo que a ocorrência de julgamento de recurso voluntário do processo do auto de infração de forma diversa ao resultado definitivo dos processos de resarcimento implicaria em afastamento da coisa julgada administrativa, violando o valor constitucional da segurança jurídica.

Isso porque a decisão administrativa definitiva proferida em processo vinculado por decorrência faz coisa julgada administrativa, sendo incabível novo reexame da matéria fática e de direito:

**"REVISÃO DE MATÉRIA COM DECISÃO DEFINITIVA NA ESFERA ADMINISTRATIVA.**  
Ementa: A decisão definitiva do processo administrativo fiscal impede a rediscussão das matérias de fato e de direito em outro processo na esfera administrativa, o que seria muito mais que uma simples coisa julgada formal, a qual só impede a continuação da discussão no mesmo processo. A legislação que rege o processo administrativo fiscal, não prevê nenhuma possibilidade de revisão de matéria já decidida em última instância administrativa."

**(Processo nº 10880.720333/2010-24, Acórdão nº 3302-007.510, sessão de 22.08.2019, Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho)**

<sup>4</sup> Eis a redação do citado preceito legal:

"Art. 420. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.

Parágrafo único. O juiz indeferirá a perícia quando:

I a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico;

II for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

III a verificação for impraticável."

Com efeito, cabe a esse Colegiado aplicar o que foi definitivamente decidido nos processos de ressarcimento, para não provocar uma confusão jurídica, fato combatido pelo ordenamento pátrio.

Em síntese, o acórdão de recurso voluntário reverteu as glosas relativas aos fretes de transferências de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos da recorrente e o acórdão de recurso especial reverteu as glosas relativas aos fretes de transferências de produtos acabados.

Cravada essa premissa, a despeito do meu entendimento sobre as matérias, aplicam-se as razões de decidir constantes no Acórdão nº 3302-004-321, em relação aos temas ali definitivamente decididos, e no Acórdão nº 9303-009.673, quanto aos temas reformados do acórdão de recurso voluntário quando do julgamento do recurso especial:

#### **Acórdão nº 3302-004.321**

##### **“2) Da Análise das Questões de Mérito.**

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 160/186, os créditos glosados pela fiscalização referem-se a: a) “Glosa de créditos calculados indevidamente”; b) “Glosas do Imobilizado”; c) “Glosa de Complementos de Valor”; d) “Glosa dos Fretes”; e e) “Glosa de Falta de Comprovação”.

No recurso em apreço, a recorrente não apresentou qualquer manifestação contrária a glosa dos créditos calculados indevidamente e sobre o valor do ativo imobilizado, bem como em relação aos créditos não comprovados, com exceção da glosa dos créditos calculados sobre os gastos com frete não comprovados, a seguir analisados.

Dessa forma, a controvérsia remanescente cinge-se a glosa dos créditos calculados sobre (i) complementos de preço ou de valor; e (ii) gastos com fretes, por falta de amparo legal e por falta de comprovação, a seguir analisados.

##### **Da glosa dos créditos calculados sobre complementos de valor.**

De acordo com referido Relatório de Auditoria Fiscal, no período de apuração do crédito pleiteado, a recorrente adquiriu produtos (soja e outras *commodities*) de pessoas jurídicas para revenda, que dependia da fixação do preço definitivo *a posteriori* (modalidade de compra a “preço a fixar”), em que a entrega era feita em várias remessas, com preço unitário provisório, cujo preço definitivo somente era definido no final. Dada essas características, frequentemente, havia complementação do valor a ser pago pela adquirente, se o preço final fosse superior aos praticados nas remessas com preços provisórios. Caso contrário, ou seja, se o preço das remessas resultasse superior ao preço definitivo, havia a devolução simbólica de certa quantidade do bem e o acerto financeiro da diferença apurada.

Segundo a fiscalização, no período analisado, a recorrente adquiriu parte das mercadorias (soja e outras commodities) com direito a crédito e outra parte sem

direito a crédito da COFINS não cumulativa, porém, apropriou créditos sobre os valores integrais dos complementos de preço, isto é, sem excluir a parcela dos créditos referente às mercadorias adquiridas sem direito a crédito.

No caso, se não havia amparo legal para apropriar crédito sobre o valor da aquisição desse tipo mercadoria, por óbvia, o valor complementar do preço da operação também não podia propiciar direito a crédito da referida contribuição.

Aliás, a recorrente sequer questionou a legalidade da glosa em questão, tendo se limitado a solicitar a produção de prova pericial, para reavaliar o critério de apuração e a exatidão dos valores das glosas efetuadas pela autoridade fiscal, o que, evidentemente, não se justifica, por se tratar de valores calculados com base nos dados dos documentos fiscais emitidos pela própria recorrente e extraídos dos arquivos por ela fornecidos à fiscalização. Logo, se existente algum equívoco na apuração dos valores dos créditos glosados, cabia a recorrente apurar qual seria o valor correto e indicar a documentação comprobatória do equívoco. Como não o fez, deve arcar com ônus da sua omissão.

Por todas essas razões, mantém-se a glosa do valor integral do crédito, conforme determinado pela fiscalização.

#### **Da glosa dos créditos relativos a gastos com frete.**

No que tange às glosas dos créditos calculados sobre o valor dos gastos com frete, antes de analisar os pontos controvertidos da lide, entende-se oportuno apresentar uma breve digressão a respeito do fundamento jurídico do direito de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as variadas formas como se efetivam os gastos com a prestação de serviços de transporte a pessoas jurídicas que desenvolvem atividades comercial e industrial ou de produção.

Em consonância com a legislação vigente, há fundamento jurídico para a apropriação de créditos sobre o valor do frete sob a forma de custo de aquisição, custo de produção e despesa de venda, conforme demonstrado a seguir. No âmbito da atividade comercial (revenda de bens), embora não exista expressa previsão legal, a partir da interpretação combinada do art. 3º, I e § 1º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003<sup>5</sup>, com o art. 289 do Decreto 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 RIR/1999), é possível extrair o fundamento jurídico para a apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS calculados sobre o valor dos gastos com os serviços de transporte de bens para revenda, conforme se infere dos trechos relevantes dos referidos preceitos normativos, a seguir transcritos:

#### **Lei 10.833/2003:**

---

<sup>5</sup> Por haver simetria entre os textos dos referidos diplomas legais, aqui será reproduzido apenas os preceitos da Lei 10.833/2003, por ser mais completa e, em relação aos dispositivos específicos, haver remissão expressa no seu art. 15 de que eles também se aplicam à Contribuição para o PIS/Pasep disciplinada na Lei 10.637/2002.

*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, [...];*

*[...]*

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

*I dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

*[...] (grifos não originais)*

**RIR/1999:**

*Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).*

*§1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).*

*[...] (grifos não originais)*

Com base no teor dos referidos preceitos legais, pode-se afirmar que o valor do frete, relativo ao transporte de bens para revenda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições. Assim, somente se o custo de aquisição dos bens para revenda propiciar a apropriação dos referidos créditos, o valor do frete no transporte dos correspondentes bens, sob a forma de custo de aquisição, também integrará a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas.

Em contraposição, se sobre o valor do custo de aquisição dos bens para revenda não for permitida a dedução dos créditos das citadas contribuições (bens adquiridos de pessoas físicas ou com fim específico de exportação, por exemplo), por ausência de base cálculo, também sobre o valor do frete integrante do custo de aquisição desses bens não é permitida a apropriação dos citados créditos. Neste caso, apropriação de créditos sobre o valor do frete somente seria permitida se houvesse expressa previsão legal que autorizasse a dedução de créditos sobre o valor do frete na operação de compra de bens para revenda, o que, sabidamente, não existe.

Em relação à atividade industrial, embora também não haja expressa previsão legal, a partir da interpretação combinada do art. 3º, II e § 1º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, com o art. 290 do RIR/1999, é possível extrair o

fundamento jurídico para a apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, calculados sobre o valor do frete relativo ao serviço de transporte: a) de bens de produção (matérias-primas, produtos intermediários e material e embalagem) a serem utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e b) bens em fase de produção ou fabricação (produtos em fabricação) entre estabelecimentos fabris do contribuinte ou não. Senão, veja a redação dos trechos relevantes dos citados preceitos legais, *in verbis*:

**Lei 10.833/2003:**

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

[...]

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, [...];*

[...]

[...]

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

*I dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

[...] (grifos não originais)

*Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):*

*I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;*

[...] (grifos não originais)

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se

DOCUMENTO VALIDADO  
o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

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

[...]

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

[...]

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2ºa desta Lei sobre o valor:*

[...]

*II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;*

[...] (grifos não originais)

Cabe ainda ressaltar que, em todas as hipóteses de creditamento, o direito de apropriação dos referidos créditos está condicionado ao atendimento das condições instituídas no art. 3º, § 3º, da Lei 10.637/2002, a seguir transscrito:

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

[...]

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação a:*

*I aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

Dessa forma, somente o valor do gasto com frete incorrido no mês (regime de competência), pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, gera direito à apropriação de créditos das referidas contribuições.

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

- a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10;637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);
- b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);
- c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002); e
- d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem

transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

Será com base nesse entendimento que serão analisadas as glosas dos créditos apropriados sobre gastos com fretes objeto da presente controvérsia.

De acordo com o citado Relatório da Auditoria Fiscal, a glosa dos créditos calculados sobre os gastos com fretes foi motivada por falta de amparo legal, por falta de comprovação e por falta de estorno.

As glosas por falta de amparo legal foram realizadas em relação aos créditos apropriados sobre os gastos com fretes relativos às operações de: a) de importação de bens após desembarço (frete interno), b) aquisições de mercadorias com fim específico de exportação; c) de devolução de vendas e de compras de mercadorias; d) de transferências de mercadorias entre estabelecimentos; e) de remessas para armazéns gerais; e f) aquisições de pessoas físicas de bens para revenda.

As glosas dos créditos com fretes não comprovados referem-se aos gastos com transporte, em que, embora intimada a comprovar, a contribuinte não apresentou os documentos fiscais solicitados pela fiscalização.

Por fim, as glosas dos créditos não estornados relativos a “frete de grãos exportados”, ou seja, a parcela do valor do crédito relativo aos gastos com frete correspondente ao valor dos insumos (bens) adquiridos de pessoas físicas para industrialização, posteriormente revendidos, cujo valores dos créditos estornados pela recorrente limitaram-se apenas a parcela dos custos dos bens revendidos, sem o estorno do valor do frete incorporado aos custos de aquisição.

A seguir serão analisados apenas as glosas relativas aos gastos com fretes contestados pela interessada no recurso em apreço e que se refira a glosas realizadas pela fiscalização.

#### **Do frete interno vinculado à operação de importação.**

Segundo a fiscalização, no regime não cumulativo da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep não havia amparo legal para apropriação de créditos sobre os gastos com transporte de mercadoria importadas, inclusive, o frete interno (após o desembarço aduaneiro) pago a pessoa jurídica domiciliada no País.

Assiste razão à fiscalização, pois, em conformidade com o disposto no art. 3º, § 3º, da Lei 10.833/2003, o direito à dedução do crédito da Cofis e da Contribuição para o PIS/Pasep, em regra, é assegurado em relação ao custo de aquisição do bem para revenda ou utilizado como insumo de produção ou fabricação quando adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, bem como em relação aos

custos e despesas incorridos pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País, expressamente designados no referido preceito legal.

Em relação aos bens para revenda ou utilizados como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, adquiridos de pessoas não domiciliadas no País, excepcionalmente, é assegurado o direito de desconto de crédito das referidas contribuições somente em relação aos bens importados sujeitos ao pagamento da COFINS-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, porém, valor a ser deduzido, fica limitado ao valor das contribuições efetivamente pagas na importação dos respectivos bens, segundo dispõe o art. 15, I e II, e § 1º, da Lei 10.685/2004, a seguir transcritos:

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*I bens adquiridos para revenda;*

*II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;*

*[...]*

*§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.*

*[...] (grifos não originais)*

Assim, os gastos com frete interno relativos ao transporte de bens destinados à revenda ou utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ainda que pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, não geram direito a crédito da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep, pois sobre tais gastos não há pagamento da COFINS-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, por não integrarem a base de cálculo destas contribuições, nem se enquadram nas demais hipóteses de dedução de crédito previstas nos incisos III a XI do art. 3º da Lei 10.833/2003.

A recorrente alegou que o direito aos referidos créditos estava amparado no entendimento exarado na Solução de Consulta nº 441, de 18 de dezembro de 2006, editada pela Disit da Superintendência Regional da Receita Federal da 9<sup>a</sup> Região Fiscal (Disit/SRRF/9<sup>a</sup> RF), expedida em resposta a consulta por ela formulada no âmbito do processo nº 13971.000992/2006-33.

Sem razão a recorrente. O entendimento explicitado na referida Solução de Consulta não trata de direito ao crédito da COFINS e Contribuição para o PIS/Pasep sobre gasto com frete interno no transporte de produto importado, mas, especificamente, do direito ao crédito da COFINS na importação de cereais por cerealistas, condicionado a que a venda subsequente não fosse feita com suspensão das referidas contribuições, conforme se infere do texto em destaque do enunciado da ementa que segue transrito:

*SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 9<sup>a</sup> REGIÃO FISCAL*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 441 de 18 de dezembro de 2006*

*EMENTA: SUSPENSÃO. CEREALISTA. AGROINDÚSTRIA. CRÉDITOS NA IMPORTAÇÃO.*

*Somente cabe a suspensão da COFINS nas vendas efetuadas por cerealista em que, na aquisição, o cereal for utilizado como insumo na produção das mercadorias do caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. As vendas de cereais, efetuadas por cerealista, para outros fins não dão direito à suspensão. Quando é desempenhada, pela pessoa jurídica, mais de uma atividade, a incidência da COFINS fica suspensa somente em relação às vendas na condição de cerealista, desde que essas vendas se destinem às pessoas jurídicas agroindustriais do caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Da mesma forma, somente as vendas na condição de pessoa jurídica agroindustrial, obedecidos os requisitos do caput do artigo 8º, permitem descontar crédito presumido em relação aos cereais do § 1º do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, adquiridos de cerealistas, utilizados como insumo na produção agroindustrial. **Há direito ao desconto de créditos de COFINS, paga na importação de cereais por cerealista, somente quando a venda subsequente não for feita com suspensão.** (grifos não originais)*

Com base nessas considerações, mantém-se a glosa integral dos créditos em questão.

**Dos fretes vinculados às aquisições com fim específico de exportação.**

Em relação aos gastos com fretes vinculados às aquisições de mercadorias com fim específico de exportação há expressa vedação à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS sobre tais operações, determinada no art. 6º, § 4º, combinado com o disposto no art. 15, III, da Lei 10.833/2003, que seguem transcritos:

*Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*[...]*

*III vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*[...]*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:*

*I dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

[...]

*§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, **ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.***

[...]

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*III nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;*

[...]. (grifos não originais)

A razão da vedação em destaque é óbvia. Ela tem por objetivo evitar a apropriação de crédito em duplicidade, tanto pela pessoa jurídica vendedora quanto pela pessoa jurídica compradora e exportadora. Ademais, por se tratar norma legal vigente, por força do disposto no *caput* do art. 26-A do Decreto 70.235/1972, não cabe a este Conselheiro afastar aplicação a referida norma sob argumento de que ela fere preceito de ordem constitucional, em especial, princípio da não cumulatividade das referidas contribuições.

Em relação ao ponto, a recorrente alegou que era possível a apropriação de crédito sobre os gastos com frete vinculados tais operações, porque, como se tratava de operação isenta, em conformidade com o entendimento do STF, exarado no julgamento dos RREE 196.527/MG e 212.637/MG, era legítimo o direito de apropriação de crédito nas operações de fretes em questão, uma vez que houve incidência sobre o gasto com a operação de frete e a lei previa a manutenção de créditos nas operações anteriores à exportação.

Sem razão à recorrente. A uma, porque à jurisprudência citada refere-se ao princípio da não cumulatividade do IPI e se encontra superada pela atual jurisprudência da colenda Corte. A duas, porque a glosa em apreço não se refere à manutenção de crédito sobre os gastos com frete vinculados à operação exportação, mas à gastos com operação de frete vinculado a vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, que, conforme

demonstrado, há expressa determinação legal que proíbe a apropriação de créditos.

O entendimento exarado no Acórdão nº 3403-000.485 também não se aplica ao caso tela, pois, além de ser uma Resolução, no referido julgado não foi abordado o assunto em comento.

Por todas essas razões, mantém-se a glosa integral dos créditos apropriados sobre o valor dos gastos com frete vinculados às operações de venda com fim específico de exportação.

(...)

**Dos fretes vinculados às operações de devolução de venda e de compra.**

Segundo a fiscalização, a presente glosa refere-se a créditos calculados sobre despesas com frete no transporte de mercadorias devolvidas tanto nas operações de devolução de compras quanto nas operações de devolução de vendas.

Em relação à operação de devolução de venda, há permissão apenas para o estorno do valor do débito da contribuição calculado sobre o valor da receita da venda do bem devolvido, conforme se extrai do disposto no art. 3º, VIII, e § 1º, IV, da Lei 10.833/2003, a seguir transscrito:

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

[...]

*VIII bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.*

[...]

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

[...]

*IV bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.*

[...] (grifos não originais)

Já no que tange à operação de devolução de compra, não há previsão de legal de apropriação de crédito, mas determinação para o estorno do valor do crédito calculado sobre custo de aquisição do bem devolvido.

Assim, independentemente do tipo de operação de devolução, não existe amparo legal para a apropriação de crédito da contribuição calculado sobre os gastos com

frete no transporte de bens devolvidos tanto nas operações de devolução de vendas<sup>6</sup> quanto nas operações de devolução de compras.

Com base nessas considerações, deve ser integralmente mantida a presente glosa, conforme determinado pela fiscalização.

**Dos fretes vinculados às aquisições de pessoas físicas de bens para revenda.**

Segundo a fiscalização, se não há direito a créditos nas aquisições de mercadorias para revenda, feitas de produtor pessoa física não havia que se falar em créditos relativos aos fretes relacionados a essas aquisições, visto que os mesmos constituem-se em parte do custo de aquisição.

Assiste razão à fiscalização. Os bens adquiridos para revenda de pessoas físicas não asseguram direito ao crédito da COFINS, segundo determina o art. 3º, § 3º, I, da Lei 10.833/2003, a seguir transscrito:

*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, [...];*

*[...]*

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação a:*

*I aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*[...] (grifos não originais)*

Dessa forma, se os gastos com frete vinculados ao transporte de bens adquiridos para revenda admitem apropriação de crédito somente sob forma de custos agregados aos referidos bens, conforme anteriormente demonstrado, como não há direito a apropriação de crédito sobre aquisição de produtos adquiridos para revenda de pessoas físicas, por conseguinte, também não existe permissão para dedução de créditos sobre os gastos de frete com transporte de tais bens.

Assim, fica demonstrada a improcedência da alegação da recorrente de que fazia jus ao referido crédito, porque as operações de aquisição e as operações de transporte (frete) eram operações de distintas naturezas e a isenção ou não incidência em uma das operações não afetava a incidência tributária da outra operação, nem lhe prejudicava o direito ao crédito quando admitido nos termos da lei.

Com base nessas considerações, mantém-se integralmente a glosa realizada pela fiscalização.

<sup>6</sup> Cabe esclarecer que nas assentadas anteriores, com base na análise isolada do art. 3º, VIII, da Lei 10.637/2002, este Relator apresentou entendimento de que, em relação à operação de devolução de venda, era assegurado o direito de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete no transporte dos bens devolvidos. Porém, após análise combinada do disposto no inciso VIII com o disposto no § 1º, IV, ambos do art. 3º da Lei 10.637/2002, este Relator rever o entendimento anterior e passa a admitir que também em relação à operação de devolução de venda também não existe amparo legal para apropriação de crédito sobre o valor da despesa com frete relativa a esta operação.

**Da glosa dos créditos de fretes não comprovados.**

Em relação as glosas dos créditos por falta de comprovação, a recorrente limitou-se em alegar que não havia apresentados as provas em razão do prazo exíguo do 30 (trinta) dias que lhe fora concedido, que deveria ser dilatado por este Conselho, sob pena de mais uma vez ferir o direito de ampla defesa.

Sem procedência a alegação da recorrente. Os documentos comprobatórios do valor crédito pleiteado, se existentes, deveriam estar em poder da recorrente desde o momento em que formulado o pedido de restituição, para que, quando solicitado pela fiscalização, fosse apresentado dentro do prazo estabelecido, o que não ocorreu no caso em tela.

Noticiam os autos que, embora regularmente intimada, a recorrente não apresentou os documentos comprobatórios dos gastos relativos aos créditos declarados no respectivo Dacon. Da mesma forma, no prazo legal de apresentação manifestação de inconformidade, a recorrente também não apresentou tais documentos, a que estava obrigada, nos termos do art. 16, III, do Decreto 70.235/1972.

Assim, ao não apresentar a referida documentação com a manifestação de inconformidade, por força do disposto no art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972, consumou-se a preclusão do direito de posteriormente apresentá-la nos presentes autos. Além disso, no recurso em apreço, a recorrente não dignou demonstrar quais a quais itens dos gastos com frete referiam-se os supostos documentos comprobatórios, o que impossibilita analisa-los.

Com efeito, no final recurso, a recorrente apenas mencionou que foi coligido aos autos arquivo em excel contendo listagens das notas fiscais do ano 2007, sem contudo especificar quais tipos de gastos as referidas notas fiscais destinam-se a comprovar.

A propósito, não se pode olvidar que o exercício do direito de defesa prescinde de objetividade e clareza nos argumentos e, quando necessário a comprovação, da apresentação e referência direta aos elementos probatórios correspondentes. A apresentação de longo texto recheado, em grande parte, de argumentos desconexos e fora de contexto, sem qualquer referência direta aos meios de provas adequados que lhe dão sustentação, além de não esclarecer o cerne da questão, atrapalha e dificulta o deslinde da contenda.

Dada essa circunstância, este Relator fica impossibilitado de analisar a citada documentação e, por conseguinte, converter o julgamento em diligência, pelas razões anteriormente aduzidas, por entender que, no caso em tela, não ficou demonstrada a intenção da recorrente em comprovar os fatos em questão, no tempo propício e por meio da documentação adequada, pois, se assim desejasse, certamente, teria trazido aos autos, sem dificuldade, a documentação adequada, posto que, no caso em tela, a comprovação dos fatos controversos dependia

apenas da apresentação de documentos fiscais e contábeis que, se existentes, deveriam estar em poder da recorrente.

Por essas razões, mantém-se a glosa integral dos referidos créditos, por ausência de comprovação.

**Dos supostos erros de apuração cometidos pela fiscalização.**

No recurso em apreço, a recorrente reitera alegado erro de apuração cometido pela fiscalização na apuração dos créditos do 1º trimestre 2005 e no 2º trimestre de 2006.

Entretanto, por não se referir ao período de apuração dos créditos em apreço e não haver a recorrente demonstrado qualquer influência dos alegados erros sobre a apuração do valor dos créditos apurados no período de apuração dos créditos objeto do presente pedido de restituição, deixa-se de analisar o mérito dos citados erros.”

Quando da análise, pelo acórdão de recurso voluntário, sobre os fretes vinculados às transferências entre estabelecimentos e remessas para depósitos fechados e armazéns gerais, decidiu-se pela manutenção das glosas. Contudo, tais glosas foram revertidas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, do que passo a reproduzir o voto vencedor da Conselheira Vanessa Marini Ceconello, que consignou o entendimento daquele Colegiado, formalizado no Acórdão nº 9303-009.673, da 16.10.2019:

“Com a devida vênia ao entendimento do Ilustre Conselheiro Relator, prevaleceu o entendimento desta 3<sup>a</sup> Turma da CSRF pelo provimento do recurso especial do Contribuinte para reconhecer os créditos decorrentes de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, tendo sido designada esta Conselheira para redigir o voto vencedor nessa parte.

De início, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para posteriormente adentrar-se à análise do item individualmente.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.<sup>7</sup>

<sup>7</sup> Lei nº 10.637/2002 (PIS). Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...].

Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do caput, dentre elas o PIS e a COFINS.<sup>8</sup>

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando- se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIP).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando- se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar- se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3<sup>a</sup> Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

---

pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; [...]

<sup>8</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (grifou-se)

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócuas e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desoneras não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente

entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: pertinência ao processo produtivo (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); essencialidade ao processo produtivo (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.
2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".
- 3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - COFINS, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.**
- 4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.**
- 5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**
- 6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os**

**serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.**

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerandose a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos

a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentamse as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerandose a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento<sup>9</sup>. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com

<sup>9</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a quaestio veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.

(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional (Grifos meus):

"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o "teste de subtração" que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

"15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo

certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Frente ao conceito de insumos, merece reforma o julgado para reconhecer a possibilidade de tomada de créditos de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Em outras ocasiões, esta 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se sobre o tema, firmando entendimento no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa por se constituir como parte da "operação de venda". Nesse sentido, é o Acórdão n.º 9303008.099, de relatoria da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, cujos fundamentos passam a integrar o presente voto como razões de decidir, com fulcro no art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/1999, *in verbis*:

[...]

Quanto à primeira discussão,vê-se que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições. Frise-se a ementa do acórdão 9303-005.156:

**"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008*

**CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.**

*Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.*

*Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a*

*inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.*

#### **CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS**

*Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”*

Nesse ínterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303005.155, 9303005.154, 9303005.153, 9303005.152, 9303005.151, 9303005.150, 9303005.116, 9303006.136, 9303006.135, 9303006.134, 9303006.133, 9303006.132, 9303006.131, 9303006.130, 9303006.129, 9303006.128, 9303006.127, 9303006.126, 9303006.125, 9303006.124, 9303006.123, 9303006.122, 9303006.121, 9303006.120, 9303006.119, 9303006.118, 9303006.117, 9303006.116, 9303006.115, 9303006.114, 9303006.113, 9303006.112, 9303006.111, 9303005.135, 9303005.134, 9303005.133, 9303005.132, 9303005.131, 9303005.130, 9303005.129, 9303005.128, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.120, 9303005.119, 9303005.118, 9303005.117, 9303006.110, 9303004.311, etc.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

Assim, cabível o reconhecimento dos créditos decorrentes das despesas de fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Diante do exposto, foi dado provimento ao recurso especial do Contribuinte para reconhecer o direito ao crédito decorrente das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

É o voto.”

Portanto, as decisões definitivas acima reproduzidas devem repercutir na reversão das glosas do 1º trimestre de 2007 para o PIS e das glosas relativas à dezembro de 2007, tanto para o PIS quanto para a COFINS.

### Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade arguidas e por indeferir o pedido de diligência, para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para restabelecer os créditos sobre as despesas com (1) frete no transporte de bens utilizados como insumos, inclusive os produtos inacabados, entre os estabelecimentos industriais da própria pessoa jurídica ou remetidos para depósitos fechados ou armazéns gerais e (2) frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, nos termos das decisões administrativas definitivas.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**