



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16682.720839/2017-22
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-005.843 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de março de 2019
Matéria COFINS
Recorrente RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2012 a 31/12/2012

AÇÃO JUDICIAL. MATÉRIA CONCOMITANTE. EFEITOS NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A submissão de matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário implica renúncia ou desistência à via administrativa quanto ao mesmo objeto.

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Está afastada a hipótese de nulidade do lançamento quando o auto de infração, lavrado por autoridade competente, atende a todos requisitos legais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

DISCUSSÃO JUDICIAL. LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Na constituição de crédito tributário objeto de discussão judicial, a exigibilidade ou não da multa de ofício deve ser aferida na data do lançamento de ofício, devendo ser aplicada essa penalidade se na época do lançamento o sujeito passivo não estava ao abrigo de medida judicial suspensiva da exigência do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte o recurso e na parte conhecida negar provimento.

(assinado digitalmente)
Winderley Moraes Pereira Presidente

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D' Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Júnior, Marco Antônio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do Acórdão no. 16-75.610 - 6ª Turma da DRJ/SPO (fls. 2267/2284):

Em nome da interessada foram lavrados autos de infração de Cofins e de PIS/Pasep, apurados pelo regime não cumulativo, com multa de ofício no percentual de 75% (passível de redução) e juros de mora calculados até junho de 2017. Os valores exigidos correspondem às quantias abaixo discriminadas em reais, referentes aos períodos de apuração de junho a dezembro de 2012:

Foi apontado o seguinte ilícito tributário nos autos de infração lavrados:

PIS/Pasep	1.873.955,24
MULTA DE OFÍCIO	1.405.466,40
JUROS DE MORA	954.518,84
TOTAL	4.233.940,48
COFINS	8.631.551,46
MULTA DE OFÍCIO	6.473.663,58
JUROS DE MORA	4.396.571,80
TOTAL	19.501.786,84

CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE

INFRAÇÃO: CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO

Os créditos tributários lançados referem-se a diferenças de contribuições sociais apuradas, no curso do procedimento fiscal, como devidas e não declaradas pelo sujeito passivo em DCTF, resultantes de descontos indevidos dos créditos da não-cumulatividade, em desacordo com os preceitos legais, na apuração dessas contribuições, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal em anexo, que faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

No Termo de Verificação Fiscal – TVF, em resumo, assim foi narrado o apurado:

A contribuinte formulou consulta à Secretaria da Receita Federal em que lhe foi garantido o direito ao creditamento

dos fretes entre as bases primárias e secundárias da empresa, para fins de apuração do valor devido a título de PIS e COFINS não cumulativos, conforme ementa da decisão, datada de 05/12/2005, a seguir transcrita:

[...]

No entanto, essa solução de consulta foi revogada pela Solução de Divergência nº 26, de 30/05/2008, proferida pela Coordenação Geral de Tributação - COSIT da Receita Federal do Brasil, com a seguinte ementa:

[...]

Portanto, desde então, não se permite mais a contribuinte o creditamento de despesas com frete interno entre as bases primárias e secundárias da empresa, para fins de apuração do valor devido a título de PIS e COFINS não cumulativos.

Inconformada com tal decisão, a RAIZEN impetrou, em 15/04/2009, mandado de segurança perante a 18ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, conforme destacado a seguir.

[...]

Shell do Brasil Ltda (SHELL), antiga denominação de Raizen Combustíveis S/A, impetrou, em 15/04/2009, com pedido de liminar, o Mandado de Segurança no 2009.51.01.008588-0, perante a 18ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, objetivando o reconhecimento judicial do direito à escrituração e manutenção de créditos de PIS e COFINS referentes aos custos oriundos do transporte de combustível entre suas bases de distribuição primárias e secundárias.

[...]

Do exposto, pode-se constatar que, no momento, não há nenhum óbice que impeça a glosa dos créditos de PIS e COFINS referentes aos custos oriundos do transporte de combustível entre as bases de distribuição primárias e secundárias da empresa.

Intimada, por meio do TIF nº 03, a se pronunciar a respeito deste entendimento, a contribuinte confirmou não existir decisão judicial vigente que lhe favoreça em relação ao objeto do mandado de segurança em apreço.

VIII. DA RENÚNCIA ÀS INSTANCIAS ADMINISTRATIVAS:

A busca de amparo jurídico por meio da via judicial é uma opção adotada pela contribuinte no seu livre exercício de escolha, mas conforme expresso em diversos atos legais, tais como no artigo 1º do Decreto-Lei no 1.737/1979, no artigo 26 da Portaria MF nº 341/2011, de 12/07/2011, no artigo 87 do

Decreto nº 7.574/2011, de 29/09/2011, bem como no Parecer Normativo Cosit nº 7/2014, a propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas.

[...]

Do Creditamento Indevido dos Fretes Internos entre Bases Primárias e Secundárias:

[...]

Desta forma, não havendo previsão legal específica, e, também, não havendo nenhuma autorização judicial em favor da empresa, não é permitida a dedução do crédito das despesas com frete interno de combustíveis entre as bases primárias e secundárias da empresa.

Portanto, diante de tudo o que foi exposto no presente Termo de Verificação Fiscal, e tendo em vista que foram efetuadas deduções indevidas na apuração do PIS e da COFINS no período abrangido pelo procedimento fiscal, cabe efetuar a glosa de ofício dos referidos valores e, uma vez recalculados os montantes a pagar destes tributos, lançar os créditos tributários correspondentes.

O Anexo 1 deste Termo de Verificação Fiscal, intitulado “Demonstrativo de Apuração das Glosas decorrentes do Transporte de Combustíveis entre as Bases Primárias e Secundárias da Raizen”, exhibe a totalização geral dos créditos, considerados indevidos por se tratar de fretes de transferência de combustíveis entre as bases primárias e secundárias da empresa, incidindo as alíquotas de PIS (1,65 %) e COFINS (7,6 %) sobre o somatório dos valores lançados nas contas contábeis utilizadas especificamente para registrar tais despesas, já anteriormente relacionadas, conforme planilha apresentada pela contribuinte em resposta ao item 01 do Termo de Intimação Fiscal nº 02.

Cientificada do lançamento em 16/06/2017 – sexta-feira (fl. 446), a interessada apresentou impugnação em 18/07/2017 (fl. 449), na qual, em resumo, assim se manifestou (fls. 452/526):

VIII – SÍNTESE CONCLUSIVA

Ao longo desta defesa, a IMPUGNANTE pôde demonstrar, por vários meios, os motivos pelos quais deve ser anulado ou cancelado o Auto de Infração.

Assim, em síntese do quanto desenvolvido e concluído, com base nos dispositivos constitucionais e legais da legislação

pátria, com supedâneo na jurisprudência atual do CARF, da CSRF e do Superior Tribunal de Justiça, conclui-se que:

a.1) Preliminarmente, deve ser anulado o Auto de Infração em epígrafe por conter fundamentação insatisfatória no Termo de Verificação Fiscal, tendo em vista a rasa análise e cotejo entre as peculiaridades das atividades de distribuição de combustíveis realizadas pela IMPUGNANTE, com a legislação tributária de regência e a jurisprudência administrativa e judicial sobre a matéria, o que faz com que tenha sido preterido o direito de defesa da IMPUGNANTE conforme o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972 (SEÇÃO V.1 DA IMPUGNAÇÃO);

a.2) Caso não seja acatada a preliminar anterior, ainda em sede preliminar, deve ser anulado o Auto de Infração porque foram glosados créditos tomados sobre fretes relacionados a transferências de combustíveis não realizados entre bases primárias e secundárias, conforme comprovado por amostragem, de modo que a integralidade do lançamento tributário fica abalada pela ausência de equivalência entre as glosas efetivamente constituídas e a fundamentação do Auto de Infração (SEÇÃO V.2 DA IMPUGNAÇÃO);

b.1) Caso não se entenda pela nulidade do lançamento, requer o integral recebimento da presente Impugnação e o debate do mérito das glosas efetuadas, tendo em vista a consignação do direito de defesa pela D. Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal, o qual não é passível de reforma a não ser pela nulidade do lançamento e nova lavratura (SEÇÃO III DA IMPUGNAÇÃO);

b.2) Caso se entenda pela concomitância entre o mérito debatido no presente Auto de Infração com a discussão travada no Mandado de Segurança nº 2009.51.01.008588-0, o que realmente não se espera, de igual modo deve ser integralmente recebida a presente defesa para fins da suspensão da exigibilidade da totalidade do crédito tributário lançado, com base no artigo 151, inciso III, do CTN, tendo em vista as preliminares prejudiciais de mérito levantadas na presente defesa abarcarem a discussão integral do crédito tributário em cobrança em maior abrangência do que a discussão judicial, conforme entendimento consolidado no Parecer Normativo COSIT nº 07/2014 (de aplicação obrigatória pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal por força do artigo 7º, inciso V, da Portaria MF nº 341/2011), sendo inaplicável à hipótese o parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80 (SEÇÃO IV DA IMPUGNAÇÃO);

c.1) No mérito, foi demonstrado o conceito de insumo adotado na jurisprudência da CSRF e das Turmas Ordinárias do CARF como toda aquela despesa essencial para a atividade do contribuinte (SEÇÃO VI.2.1 DA IMPUGNAÇÃO);

c.2) Restou evidenciada a possibilidade da tomada de crédito a título de insumos por distribuidoras de combustíveis com, pela interpretação conforme do artigo 195, § 12, da Constituição Federal, com os incisos II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, de modo que o conceito restritivo das possibilidades creditórias infringe a não-cumulatividade e faz com que o PIS e a COFINS incidam em cascata e onerem demasiadamente o produto comercializado, devendo ser seguido o critério da essencialidade para possibilitar a tomada de crédito a título de insumo por distribuidora de combustível, com base em recente manifestação do CARF (SEÇÃO VI.2.2 DA IMPUGNAÇÃO);

c.3) Foi demonstrado que (i) os fretes de transferência entre bases primárias e secundárias são despesas imprescindíveis para que a IMPUGNANTE possa exercer suas atividades, (ii) os fretes não podem ser considerados fretes comuns, eis que envolvem diversas especificações e regras especiais conforme regulação da ANTT, de observância obrigatória para o exercício das atividades conforme determinação da ANP, (iii) tais transferências entre bases primárias e secundárias são essenciais para o cumprimento do fluxo e da logística envolvendo o plano de abastecimento definido perante a ANP previamente à concessão da autorização para realização das atividades de distribuição de combustíveis, com base no Plano Energético Nacional, evitando assim o desabastecimento energético em regiões atendidas pelas bases secundárias da IMPUGNANTE (SEÇÃO VI.2.3 DA IMPUGNAÇÃO);

c.4) Restou evidenciado que os tipos de fretes transferindo os diferentes tipos de combustíveis (acabados, inacabados ou insumos) se enquadram na jurisprudência da CSRF e das Turmas Ordinárias do CARF que permite a tomada de crédito (SEÇÃO VI.2.4 DA IMPUGNAÇÃO);

c.5) Foi demonstrada a necessidade de cancelamento das glosas aplicadas pelo enquadramento ao conceito de insumo amplamente discorrido nas Seções anteriores, sendo irrelevante que os fretes estejam vinculados ao transporte de produtos (combustíveis) sujeitos à tributação monofásica do PIS e da COFINS, com base na jurisprudência da CSRF, das Turmas Ordinárias do CARF e do STJ, tendo em vista que, inclusive, a tributação das contribuições sociais sobre essas fretes incidem na forma plurifásica (SEÇÃO VI.3 DA IMPUGNAÇÃO); e

d) Subsidiariamente, caso seja entendido pela prejudicialidade de mérito entre o presente Auto de Infração e o Mandado de Segurança nº 2009.51.01.008588-0, seja substituída a multa de ofício aplicada com base no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, pela multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que à época do período autuado (junho a dezembro de 2012), a

IMPUGNANTE esteve acobertada por sentença judicial vigente proferida pelo MM. Juízo da 18ª Vara da Subseção Judiciária do Rio de Janeiro naquele processo, que permitia a tomada de crédito de PIS e COFINS sobre fretes de transferência de combustíveis entre as bases primárias e secundárias (SEÇÃO VII DA IMPUGNAÇÃO).

[...]

X – DOS PEDIDOS

Ante o exposto, a IMPUGNANTE requer às D. Autoridades Julgadoras seja dado provimento à Impugnação, preliminarmente, para reconhecer a nulidade integral do Auto de Infração, por conter fundamentação insatisfatória no Termo de Verificação Fiscal, tendo em vista a rasa análise e cotejo entre as peculiaridades das atividades de distribuição de combustíveis realizadas pela IMPUGNANTE, com a legislação tributária de regência e a jurisprudência administrativa e judicial sobre a matéria, o que faz com que tenha sido preterido o direito de defesa da IMPUGNANTE conforme o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972.

Caso não seja acatada a preliminar anterior, ainda em sede preliminar, requer seja anulado o Auto de Infração porque foram glosados créditos tomados sobre fretes relacionados a transferências de combustíveis não realizados entre bases primárias e secundárias, conforme comprovado por amostragem, de modo que a integralidade do lançamento tributário fica abalada pela ausência de equivalência entre as glosas efetivamente constituídas e a fundamentação do Auto de Infração. Subsidiariamente e essa preliminar, ao menos, devem ser anuladas as glosas dos fretes que não sejam relacionados entre bases primárias e secundárias.

Caso não se entenda pelas nulidades do lançamento indicadas acima, requer o integral recebimento da presente Impugnação e o debate do mérito das glosas efetuadas, tendo em vista a consignação do direito de defesa pela D. Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal, o qual não é passível de reforma a não ser pela nulidade do lançamento e nova lavratura.

Na hipótese de essa i. “DRJ” entender pela concomitância entre o mérito do presente Auto de Infração e o Mandado de Segurança nº 2009.51.01.008588-0, a prejudicar a análise de mérito das glosas perpetradas na esfera administrativa, o que realmente não se espera, em qualquer hipótese a defesa deve ser integralmente recebida para fins da suspensão da exigibilidade da integralidade crédito tributário com fundamento no artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, tendo em vista o objeto da presente Impugnação ser mais abrangente do que a discussão judicial travada naquele

processo, pois arguidas matérias preliminares prejudiciais de mérito que contestam a validade da integralidade do crédito tributário cobrado no Auto de Infração, sendo, portanto, inaplicável o artigo 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/80, e incidindo à hipótese o Parecer Normativo COSIT nº 07/2014, entendimento fiscal de observância obrigatória pelos D. Autoridades Julgadoras dessa i. “DRJ” por força do artigo 7º, inciso V, da Portaria MF nº 341/2011.

Subsidiariamente, ainda que se entenda pela concomitância do Auto de Infração com o Mandado de Segurança nº 2009.51.01.008588-0, o mérito da Impugnação deve ser recebido em relação às glosas efetuadas que não se enquadrem à fundamentação do Auto de Infração— quais sejam, fretes que não sejam entre bases primárias e secundárias —, tendo em vista que o Mandado de Segurança nº 2009.51.01.008588-0 refere-se unicamente aos fretes entre bases primárias e secundárias. Nesse sentido, aplica-se toda a argumentação discorrida pela IMPUGNANTE na presente defesa para cancelamento das glosas sobre fretes de transferência entre outras bases que não primárias e secundárias.

No mérito, seja com o recebimento integral ou parcial da presente Impugnação para debate do mérito, a IMPUGNANTE requer o cancelamento integral das glosas creditórias perpetradas sobre os fretes de transferência de combustíveis, devendo ser cancelado o Auto de Infração, tendo em vista que tais despesas se enquadram no conceito de insumo, com base na doutrina, no entendimento consolidado do CSRF e do CARF amplamente demonstrado, bem como na jurisprudência judicial.

Na hipótese destas D. Autoridades Julgadoras entenderem pela realização de diligência fiscal para resposta dos quesitos apresentados, poderá ser verificado que estes demonstrarão o descabimento das glosas perpetradas pela D. Autoridade Fiscal, especialmente com relação à parcela das glosas efetuadas sobre fretes que não são relacionados entre bases primárias e secundárias, sendo reconhecido, por via de consequência, o cancelamento dessas glosas por inadequação à fundamentação do Termo de Verificação Fiscal, e a necessidade do cancelamento do Auto de Infração.

Analisada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou improcedente em parte a manifestação de inconformidade, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 01/06/2012 a 31/12/2012

AÇÃO JUDICIAL. MATÉRIA CONCOMITANTE. EFEITOS NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A submissão de matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário implica renúncia ou desistência à via administrativa quanto ao mesmo objeto.

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Está afastada a hipótese de nulidade do lançamento quando o auto de infração, lavrado por autoridade competente, atende a todos requisitos legais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

DISCUSSÃO JUDICIAL. LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Na constituição de crédito tributário objeto de discussão judicial, a exigibilidade ou não da multa de ofício deve ser aferida na data do lançamento de ofício, devendo ser aplicada essa penalidade se na época do lançamento o sujeito passivo não estava ao abrigo de medida judicial suspensiva da exigência do crédito tributário.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente reitera suas razões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Foram apresentados, no Recurso Voluntário (fls. 2295/2380), os seguintes pontos:

III – INTRODUÇÃO - DO CONTENCIOSO NA ESFERA ADMINISTRATIVA E DA EXPRESSA CONSIGNAÇÃO DO DIREITO DA RECORRENTE NO “TVF” - IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DESSE TRECHO DO LANÇAMENTO CONFORME CTN

IV – DA IMPOSSIBILIDADE DE ENCERRAR A DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA DE FORMA PRECOCE, AINDA QUE SE ENTENDA PELA CONCOMITÂNCIA DA MATÉRIA DE MÉRITO – PARECER NORMATIVO COSIT Nº 07/2014

V – PRELIMINARES – PREJUDICIAIS DE MÉRITO -DAS NULIDADES DO AUTO DE INFRAÇÃO – NECESSIDADE DE REFORMA DO V. ACÓRDÃO DA “DRJ”

VI – DO MÉRITO

V.1 – NULIDADE – DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE PARA GLOSA DOS CRÉDITOS

V.2 – NULIDADE – DA GLOSA DE CRÉDITOS DE FRETES FORA DA RASA FUNDAMENTAÇÃO DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA VI – DO MÉRITO

VI.1 – DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE-FIM DA RECORRENTE: DISTRIBUIÇÃO E VENDA DE COMBUSTÍVEIS

VI.2.1 – O CONCEITO DE INSUMO NA DOCTRINA E NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DA CSRF BENS E SERVIÇOS ESSENCIAIS À ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE

VI.2.2 – POSSIBILIDADE DA TOMADA DE CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS POR DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS – CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE ALIADO COM A INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL E CONFORME DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – INDICAÇÃO EXEMPLIFICATIVA DAS ATIVIDADES-FIM NO INCISO II DOS ARTIGOS 3ºS DAS LEIS 10.637/02 E 10.833/03 POSICIONAMENTO DO CARF

VI.2.3 – DESPESAS COM FRETES ENTRE BASES DE ARMAZENAMENTO DE DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS SÃO RELACIONADAS A EXIGÊNCIAS CONTIDAS EM NORMAS DA AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO (“ANP”) PARA ATENDIMENTO À POLÍTICA ENERGÉTICA NACIONAL ENQUADRAMENTO COMO INSUMOS - JURISPRUDÊNCIA ATUAL DO CARF E DA CSRF

VI.2.4 – DOS TIPOS DE COMBUSTÍVEIS TRANSPORTADOS E SUAS DESTINAÇÕES ENQUADRAMENTO NA JURISPRUDÊNCIA DA CSRF E DO CARF SOBRE FRETES DE TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE

VI.3 – DO CANCELAMENTO DAS GLOSAS O CRÉDITO DECORRENTE DOS FRETES ENTRE BASES PRIMÁRIAS E SECUNDÁRIAS ADEQUAÇÃO AO CONCEITO DE “INSUMO” IRRELEVÂNCIA DOS COMBUSTÍVEIS ESTAREM SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA – JURISPRUDÊNCIA ATUAL DO CARF, DA CSRF E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

VII – SUBSIDIARIAMENTE - DA SUBSTITUIÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO PELA MULTA DE MORA: A RECORRENTE ESTEVE AUTORIZADA À TOMADA DE CRÉDITO EM TELA POR DECISÃO JUDICIAL VIGENTE NO PERÍODO AUTUADO

Passamos à análise do Recurso Voluntário organizada nos seguintes itens:

1. Da concomitância
2. Da preliminar de nulidade do Auto de Infração
3. Da multa de ofício

1. Da concomitância

Assevera a Recorrente que não renunciou à discussão administrativa sobre os créditos tomados a título de despesas com fretes de combustíveis entre bases primárias e secundárias de armazenamento e defende que consta expressamente do Termo de Verificação Fiscal seu direito a apresentar sua defesa às autuações.

Assim, apesar de ter impetrado o Mandado de Segurança no. nº 2009.51.01.008588-0 perante a Justiça Federal do Rio de Janeiro, a Recorrente entende que não houve desistência do processo administrativo.

Afirma também que as matérias do processo judicial e administrativo não são integralmente idênticas e defende que "ainda que a Autoridade Administrativa tenha entendido que há concomitância com a matéria de mérito, **há outras questões prejudiciais à perpetração do lançamento tributário que não se encontram em debate na via judicial**, devendo ser dado pleno seguimento à discussão administrativa, entendimento este em linha com o quanto disposto no Parecer Normativo Cosit nº 07/2014, devendo a exigibilidade do débito se manter suspensa durante todo o contencioso do presente processo administrativo." (grifamos)

Retomamos esse ponto na decisão de piso.

Conforme se consignou, de acordo com o afirmado no TVF, a infração apontada decorre do "Do Creditamento Indevido dos Fretes Internos entre Bases Primárias e Secundárias".

De outro lado, juntou-se na decisão *a quo* trecho da petição inicial que instruiu o Mandado de Segurança nº 2009.51.01.008588-0, que indica a mesma matéria foi levada ao Poder Judiciário, conforme demonstra, nos seguintes termos:

Ex positis, requer a Impetrante:

a) seja concedida medida liminar inaudita altera parte para determinar que a Autoridade Impetrada **se abstenha de promover atos de cobrança em relação aos tributos quitados em razão da manutenção e aproveitamento de créditos escriturais do PIS e da COFINS pela Impetrante, em decorrência das despesas efetuadas com o transporte de combustíveis - frete - (gasolinas e suas correntes, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural, e querosene de aviação) entre suas bases primárias e secundárias**; ou,

a.1.) ao menos, subsidiariamente, seja concedida medida liminar inaudita altera parte para determinar que a Autoridade Impetrada

se abstenha de promover atos de cobrança em razão dos créditos das Contribuições já aproveitados pela Impetrante no período anterior a sua intimação da Solução de Divergência n.º 26, ocorrida em 13.10.2008;

b) que, depois de prestadas as informações pela Autoridade Coatora e ouvido o Ministério Público Federal, seja proferida sentença confirmando-se a liminar nos termos em que acima pleiteado, para fins da concessão da ordem, declarando, ademais, a inconstitucionalidade, incidenter tantum, do § 15 do artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002 e do § 23 do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003, acrescidos, respectivamente, pelos artigos 8º e 9º da Medida Provisória n.º 451, de 15.12.2008. (grifamos)

Colacionamos ainda a ementa e trechos da decisão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (disponíveis no sítio: <http://portal.trf2.jus.br/portal/consulta/resconsproc.asp>), nos quais pode-se observar, de forma cristalina que os processos administrativo e judicial se referem à mesma matéria:

E M E N T A

DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. INSUMO. FRETE.

1. O constituinte derivado, ao atribuir ao legislador ordinário a tarefa de definir e estabelecer quais setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b (a receita e o faturamento), e IV do caput (do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar), seriam não-cumulativas não fixou balizas ou mesmo restringiu a tarefa do legislador

2. Exclusões e isenções tributárias devem ter interpretação restritiva, conforme o artigo 111, incisos I e II, do Código Tributário Nacional. Nesse passo, a previsão legal de desconto de créditos relativos a fretes nas operações de vendas não abarca as despesas incorridas no transporte interno de mercadorias entre as ditas bases primária e secundária da sociedade empresária, porquanto não são despesas diretamente relacionadas em operações de venda.

3. Remessa necessária e apelação providas.

(...)

R E L A T Ó R I O

Trata-se de mandado de segurança preventivo, com pedido de liminar, impetrado por SHELL BRASIL LTDA., em face do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL NO RIO DE JANEIRO, para que se abstinhasse de **exigir tributos quitados em razão da manutenção e aproveitamento de créditos escriturais do PIS e COFINS, em decorrência das**

despesas efetuadas com o frete no qual transportaria combustíveis que distribuiria (gasolinas e suas correntes, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e gás natural, e querosene de aviação) entre suas bases primárias e secundárias.

(...)

V O T O

Trata-se de remessa necessária, que se considera interposta, e apelação da União, inconformada com a sentença proferida pelo Juízo Federal da 18ª Vara do Rio de Janeiro, Seção Judiciária do Rio de Janeiro, que declarou o direito da impetrante para aproveitar os créditos escriturais do PIS e da COFINS em decorrência das despesas efetuadas com o transporte de combustíveis (frete) entre suas bases primárias e secundárias, reconhecendo a prescrição quinquenal, nos termos do art. 1º do Decreto 20.910/32, contada a partir do ajuizamento da ação. Os créditos devem ser utilizados somente para fins de dedução de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A remessa necessária e a apelação da União merecem provimento. O constituinte derivado, ao acrescentar o parágrafo 12 ao artigo 195, do texto constitucional, atribuiu ao legislador ordinário a tarefa de definir e estabelecer quais setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b (a receita e o faturamento), e IV do caput (do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar), seriam não-cumulativas. Confira-se, a propósito, o disposto no texto constitucional:

(...)

Assim, não se mostra de forma alguma inconstitucional, notadamente por ofensa ao princípio da isonomia, a coexistência de regimes tributários distintos - incidência cumulativa e incidência não cumulativa -, conforme o ramo de atividade do contribuinte, visto que o legislador, ao fixar as balizas para a aplicação do instituto, pode arrolar os créditos que podem ser utilizados para o desconto das contribuições em questão, inclusive não reputando como insumo a situação aqui em discussão.

Não há a suposta restrição à não cumulatividade, disposta no artigo 195, § 12, da Constituição de 1988, com a regulamentação infraconstitucional, dada pelas Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, que concretizam a pretensão do constituinte derivado, não representando, de forma alguma, em limitação ao conceito de insumo.

Não se pode, como pretende a impetrante, tomar como insumo toda e qualquer despesa por si realizada, e assim subtrair-se ao recolhimento das contribuições. Pensar diversamente resulta em

reputar insumo todo e qualquer bem e serviço utilizado na prestação de serviços e na fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Vale trazer à colação o asseverado pelo Ministério Público Federal no parecer às fls. 1.204/1.216:

"A questão nodal consiste em saber se o frete - relativo ao transporte de combustível das bases primárias para as bases secundárias - amoldam-se, ou não, para fins de aproveitamento do respectivo crédito no cálculo do PIS e da COFINS, ao conceito de insumo estampado nas normas acima transcritas.

À toda evidência, entendo que os valores pagos a título de frete não se ajustam ao conceito de insumo. Explico. O termo insumo está relacionado à produção de um produto, e não à sua comercialização.

O Dicionário Aurélio esclarece que insumo é a 'combinação dos fatores de produção (matérias-primas, horas trabalhadas, energia consumida, taxa de amortização etc.), que entram na produção de determinada quantidade de bem ou serviço. (Buarque de Holanda, Aurélio. Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. Editora Nova Fronteira. 2ª edição. p. 954).

Ora, o serviço desempenhado por aqueles que intermedeiam as vendas é realizado após a conclusão da fase produtiva do bem, não podendo, assim, ser considerado insumo, para fins da Apelante angariar o aproveitamento de crédito previsto nos artigos 3º, II, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003".

Adite-se que a tese da manutenção das bases primárias e secundárias como imposição governamental não justifica classificar o frete nessas hipóteses como insumo, pois os estoques são trabalhados pela empresa, e derivam da sua necessidade que manter disponível o produto que comercializa.

Esta Corte Regional, em diversas oportunidades, manifestou-se acerca do tema, sendo certo que nos autos da AC nº 2011.51.02.001044-4, examinou a hipótese do transporte interno de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte, quando asseverou-se que não haveria de se cogitar da dedução das despesas realizadas com essa finalidade, por não se tratarem de despesas diretamente vinculadas às operações de venda.

Sinalou-se no julgado que a transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa não caracterizaria uma operação de venda, e, por isso as despesas de frete desse transporte não estariam relacionadas direta e imediatamente com a venda de mercadorias. Confira-se na ementa abaixo:

"TRIBUTÁRIO – AÇÃO ORDINÁRIA – PIS E COFINS – LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003 - REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE - DESPESAS DE FRETE - TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECEMENTOS DA MESMA EMPRESA – CREDITAMENTO - IMPOSSIBILIDADE.

1. *É da essência do sistema de produção de bens e serviços que toda pessoa jurídica, a fim de que possa desenvolver as suas atividades, tenha de adquirir insumos, matérias-primas ou serviços de outras pessoas jurídicas.*

2. *Assim, é natural que uma parcela das suas receitas, dos recursos advindos do desempenho das suas atividades empresariais seja destinada ao pagamento dos seus custos, das suas despesas operacionais, ou seja, à remuneração dos seus fornecedores e prestadores de serviço. Os pagamentos feitos aos seus fornecedores e prestadores de serviço representarão faturamento destes e sujeitar-se-ão, por sua vez, à incidência do PIS e da COFINS. O que é dispêndio, desembolso para uma pessoa jurídica representa ingresso de valores, receita operacional para outra. Isso é uma consequência natural do fato de o legislador constituinte ter eleito o faturamento e, posteriormente, todas as receitas como hipótese de incidência para contribuição destinada ao financiamento da seguridade social. Quando houver várias fases ou etapas de circulação econômica, a incidência sobre o faturamento será necessariamente cumulativa.*

3. *As únicas deduções ou exclusões possíveis seriam aquelas previstas em lei, que teriam a natureza de isenção, de favor fiscal, determinado discricionariamente pelo legislador, segundo juízo político de conveniência e oportunidade em consonância com o interesse público; ou aquelas que já se encontram fora da base de cálculo das contribuições questionadas, isto é, que não correspondem às receitas de venda de bens e serviços ou às receitas das atividades empresariais, representando situação de não-incidência.*

4. *O artigo 195, § 9º da CF/88, acrescido pela EC nº 20/98 e alterado pela EC nº 47/2005 prevê a possibilidade de as contribuições sociais terem alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, conforme opção a ser exercida pelo legislador ordinário.*

5. *Por sua vez, o § 12, do artigo 195 da CF/88, acrescentado pela EC nº 42/2003, determina que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais a contribuição social sobre as receitas será não-cumulativa.*

6. *A Lei nº 10.637/02, no inciso II do artigo 3º, prevê que do valor apurado do PIS a pessoa jurídica poderá descontar créditos relativos a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

7. *Já a Lei nº 10.833/03, no inciso IX do artigo 3º, dispõe que do valor apurado de COFINS a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

8. *Como as exclusões e isenções tributárias devem ter interpretação restritiva, conforme o artigo III, incisos I e II, do CTN, a previsão legal de desconto de créditos relativos a fretes nas operações de vendas não abarca as despesas incorridas no transporte interno de mercadorias entre os estabelecimentos do contribuinte, porque não são despesas diretamente relacionadas em operações de venda. A transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa não caracteriza uma operação de venda, e, por isso, as despesas de frete desse transporte não estão relacionadas direta e imediatamente com a venda de mercadorias.*

9. *Precedentes deste TRF e do STJ.*

10. *Apelação da autora desprovida."*

(AC nº 2011.51.02.001044-4, 3ª Turma Especializada, rel. Juiz Federal Convocado Luiz Norton Baptista de Mattos, v. u. de 23/07/2013, DJe de 02/08/2013).

Some-se, por necessário, o decidido em diversos julgados pelo Superior Tribunal de Justiça, abaixo colacionados:

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. CONCLUSÕES DA PERÍCIA. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. FUNDAMENTOS DA DECISÃO DE INADMISSIBILIDADE INATACADOS. SÚMULA 182/STJ.

1. *Na hipótese dos autos, inexistente ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada, manifestando-se de forma fundamentada sobre os motivos pelos quais considerou não haver possibilidade de incluir as despesas descritas pela parte recorrente no conceito de insumo.*

2. *Outrossim, extrai-se do acórdão objurgado que o entendimento do Tribunal de origem está em consonância com a orientação do Superior Tribunal de Justiça. Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a Cofins. À guisa de exemplo, na hipótese dos autos, bem decidiu a Corte de origem ao afastar os custos de frete das despesas passíveis de compensação com as contribuições em debate. Precedente.*

3. *In casu, registre-se que o acolhimento da pretensão recursal, para reconhecer o direito de compensação ou desconto de créditos para o PIS e a Cofins com todas as despesas descritas pela parte recorrente em Recurso Especial, demanda reexame do contexto fático-probatório, especialmente das conclusões da perícia realizada sobre tais custos operacionais, o que não se admite ante o óbice da Súmula 7/STJ.*

4. *Cumprе salientar que, conquanto em decisão negativa de admissibilidade tenha sido obstado o Recurso Especial com fundamento da Súmula 7/STJ, quanto a tal ponto não se manifestou a recorrente, incidindo na hipótese dos autos, igualmente, o disposto na Súmula 182/STJ.*

5. *Agravo Regimental não provido."*

(AgRg no REsp nº 1.515.4780-RS, 2ª T., Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, v. u. de 09/06/2015, DJe de 30/06/2015).

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. *Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.*

2. *O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.*

3. *A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica. Precedentes.*

4. *Agravo regimental não provido."*

(AgRg no REsp nº 1.335.014-CE, Rel. Min. CASTRO MEIRA, v. u. de 18/12/2012, DJe de 08/02/2013).

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. *Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.*

2. *A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

3. *O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.*

4. *Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.*

5. *Recurso Especial não provido."*

(REsp nº 1.147.902-RS, 2ª T., Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, v. u. de 18/03/2010, DJe de 06/04/2010).

Não se perde de vista o exame da questão no âmbito do Supremo Tribunal Federal que, em sede de repercussão geral, deverá se manifestar conclusivamente acerca do tema nos autos do ARE nº 790.928-PE que, com sua retificação, foi autuado como RE nº 841.979-PE, estando pendente de apreciação pelo Superior Tribunal de Justiça o REsp nº 1.221.170-PR, pela Primeira Seção, no regime dos recursos repetitivos, como previsto no artigo 543-C, do Código de Processo Civil.

Como bem dito, as exclusões e isenções tributárias devem ter interpretação restritiva, conforme o artigo 111, incisos I e II, do Código Tributário Nacional. Nesse passo, a previsão legal de desconto de créditos relativos a fretes nas operações de vendas não abarca as despesas incorridas no transporte interno de mercadorias entre as ditas bases primária e secundária, porquanto não são despesas diretamente relacionadas em operações de venda, pois transferência interna entre tais estabelecimentos, que são da mesma empresa, não caracteriza uma operação de venda, e, por isso, as despesas de frete desse transporte não estão relacionadas direta e imediatamente com a venda de mercadorias.

Dentro dessa perspectiva, em que não se divisa qualquer desconformidade legal com o texto constitucional, e não se ajustando as despesas da impetrante com frete no conceito de insumo, e assim se aproveitar do regime de não cumulatividade, tal como previsto nas Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, razão pela qual é de se prover a remessa necessária, que se considera interposta, e o apelo da União.

Nestes termos, DOU PROVIMENTO à remessa necessária e à apelação da UNIÃO para reformar a sentença de fls. 1.093/1.107, integrada pelas decisões de fls. 1.114 e 1.129/1.130.

É como voto.

LANA REGUEIRA

Desembargadora Federal

Relatora (grifamos)

Dessa forma, conforme se concluiu na decisão *a quo*, a possibilidade de creditamento de despesas com frete interno de combustíveis entre as bases primárias e secundárias da empresa encontrava-se *sub judice*, devendo ser observado o disposto no Parecer Normativo Cosit nº 7/2014 e também na Súmula CARF no. 1.

Conforme destacou-se na decisão de piso, o fato de a autoridade lançadora ter consignado a matéria concomitante no TVF e, ao mesmo tempo, ter facultado a apresentação de impugnação, em nada macula o lançamento realizado. Ademais, naquele momento processual, a autoridade lançadora não sabia quais argumentos seriam levantados em eventual impugnação.

Portanto, neste ponto, mantemos o entendimento da decisão *a quo*, reconhecendo a matéria concomitante - creditamento de despesas com frete interno de combustíveis entre as bases primárias e secundárias - o que implica desistência às instâncias administrativas.

Consigne-se que a Recorrente defende que caso se entenda pela concomitância, "ainda assim deve ser dado pleno seguimento à mesma, ao menos por força das **preliminares de mérito aduzidas na defesa**, também como consignou a D. Turma Julgadora a quo". Nesse sentido, passamos à análise das preliminares aduzidas.

2. Da preliminar de nulidade do Auto de Infração

Foi suscitada pela Recorrente nulidade que alcançaria os autos de infração porque estes tiveram fundamentação precária, impedindo seu direito de defesa.

No entanto, conforme se consignou na decisão de piso, não assiste razão à interessada nesse ponto. Além do devido enquadramento legal citado nos autos de infração, no TVF (“V – DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL”) são transcritos os dispositivos legais que listam “de forma exaustiva os bens e serviços capazes de gerar crédito” passível de desconto na sistemática da não cumulatividade das contribuições, de modo a evidenciar que “as hipóteses [legais – acrescentei] de desconto de crédito se restringem a três grupos distintos: bens adquiridos para revenda (inciso I); insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (inciso II); e custos, despesas e encargos, taxativamente listados nos incisos III a X.

Ademais, as peças de defesa - Impugnação e Recurso Voluntário - foram elaboradas com aprofundamento nas questões de fato e de direito, próprias de quem tem conhecimento exato das acusações que lhes são imputadas. Não há se falar em impossibilidade de se compreender a infração imputada.

Portanto, propõe-se manter integralmente o entendimento da decisão de piso neste ponto.

3. Da multa de ofício

Subsidiariamente, a interessada pediu a substituição da multa de ofício aplicada pela multa de mora. Para tanto, argumentou que a sentença concessiva da segurança vigorou entre 15/04/2004 a 19/10/2015, abrangendo, portanto, o período autuado (entre junho e dezembro de 2012).

Neste ponto, adotamos o entendimento da decisão *a quo*, o qual transcrevemos:

Para elucidar a questão, transcrevo o art. 63 da Lei nº 9.430/96, com alterações posteriores:

Art.63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. (Grifos no origina)

A interpretação do dispositivo acima mostra que a exigibilidade ou não da multa de ofício deve ser aferida na data do lançamento. Assim, estando a medida judicial vigente à época da constituição do crédito tributário, ou seja, do lançamento, é vedada a imposição da penalidade pecuniária.

Todavia, caso a decisão não esteja mais em vigor e o sujeito passivo ainda não tenha feito o recolhimento do tributo de forma espontânea, o lançamento deve ser efetuado com a exigência da multa de ofício.

No presente caso, tendo o lançamento sido efetuado somente em junho de 2017, correta a aplicação da multa de ofício.

Dessarte, propomos manter também neste ponto o entendimento da decisão recorrida e, portanto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Conclusão

Processo nº 16682.720839/2017-22
Acórdão n.º **3301-005.843**

S3-C3T1
Fl. 2.413

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer em parte o Recurso Voluntário, em razão da concomitância, e, na parte conhecida, negar provimento.

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira