



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.903603/2016-26  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-012.511 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de abril de 2023  
**Recorrente** MARFRIG GLOBAL FOODS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR). Por sua vez, com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de 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.

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

É válido o despacho decisório proferido pela Autoridade Administrativa, nos termos das normas vigentes, cujo fundamento permitiu ao contribuinte exercer o seu direito de defesa.

DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA

É válida a decisão administrativa fundada nos diplomas legais vigentes, expressamente citados e nela transcritos, cuja motivação permitiu ao sujeito passivo exercer seu direito de defesa.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Considera--se homologada tacitamente a compensação após o transcurso de lapso temporal superior a 05 (cinco) anos da data de transmissão do PER/DCOMP correspondente aos bancos de dados da RFB, extinguindo-se em definitivo, assim, o crédito tributário informado pelo contribuinte na referida Declaração.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO NÃO HOMOLOGADO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito, o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

JUNTADA DE PROVAS EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO. OCORRÊNCIA.

Não há demonstração de que houve qualquer das circunstâncias previstas nas alíneas do §4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972 nos termos do §5º do mesmo Diploma Legal que autorizam juntada de novos documentos em sede de Recurso Voluntário.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Reconhecida pelo julgador ser prescindível ao julgamento a baixa dos autos, em diligência, à unidade de origem, rejeita-se o pedido.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

CRÉDITO. DESPESAS COM FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

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

CRÉDITO. DESPESA COM FRETES COM ORIGEM NO EXTERIOR NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A base de cálculo da contribuição do PIS-Pasep/Cofins-Importação é o valor aduaneiro, que é composto pelo valor da mercadoria, acrescido dos valores do frete e seguros internacionais; desta forma, o crédito da contribuição calculado quando da importação já contempla o dispêndio com frete internacional, não cabendo seu creditamento sob pena de duplicidade.

ALUGUÉIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CUSTOS/DESPESAS. CRÉDITOS DESCONTADOS. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A reversão da glosa de créditos descontados sobre os custos/despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos está condicionada à comprovação de que tais bens são utilizados na produção dos bens destinados a venda e que foram incorridos na competência objeto do PER pleiteado.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. CRÉDITOS DESCONTADOS. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A reversão da glosa de créditos descontados sobre os custos/despesas com encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, bem como sobre o custo de aquisição, depende da comprovação de os que bens foram utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas em relação às embalagens para

transporte de produtos acabados e aos fretes na entrada - na aquisição de insumos. E, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário para manter as glosas sobre frete na saída - na transferência de mercadorias entre estabelecimentos. Vencidos os Conselheiros Juciléia de Souza Lima, Laércio Cruz Uliana Junior, Lara Moura Franco Eduardo e Semíramis de Oliveira Duro. E, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário para manter a glosa dos fretes com origem no exterior. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima e Semíramis de Oliveira Duro. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-012.507, de 26 de abril de 2023, prolatado no julgamento do processo 10880.903606/2016-60, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Laercio Cruz Uliana Junior, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Juciléia de Souza Lima, Marcos Antonio Borges (suplente convocado (a)), Sabrina Coutinho Barbosa, Semiramis de Oliveira Duro, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ari Vendramini, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Antonio Borges.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento formalizado pela contribuinte através de Per/Dcomp, com base em créditos de PIS-Pasep/Cofins, informando crédito passível de ressarcimento, e respectivas declarações de compensação baseadas no crédito declarado neste PER.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária iniciou procedimento fiscal, através do Termo de Início de Procedimento e Intimação Fiscal, com o fim de instruir processos administrativos relacionados aos referidos créditos.

Após análise das informações disponíveis e dos elementos apresentados pela empresa durante o procedimento fiscal, foi produzido o Despacho Decisório, o qual deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento e, conseqüentemente, homologou as Declarações de Compensação vinculadas, enviadas até a data da ciência do despacho, até o limite do crédito deferido.

Ciente do Despacho Decisório, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, conforme ementado abaixo:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.**

*Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações e prestar Liquidez e Certeza ao direito alegado.*

**PROTESTO PELA JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.**

*A prova documental deve ser apresentada junto da peça de contestação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

**DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

*Indefere-se o pedido de diligência quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.*

*A realização de diligência não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a peça impugnatória.*

**DEVER DE COLABORAÇÃO, LEALDADE E VERDADE. PRINCÍPIO DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL E DA EFICIÊNCIA NA ALOCAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS**

*A busca da verdade material pressupõe a observância, pelo sujeito passivo, do seu dever de colaboração para com a Fiscalização, no sentido de lhe proporcionar condições de apurar a verdade dos fatos, em prazo razoável e sem prejuízo à necessária eficiência na alocação de recursos humanos.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**DECISÕES JUDICIAIS/ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

*Regra geral, as decisões administrativas e judiciais têm eficácia interpartes, não sendo lícito estender seus efeitos a outros processos, não*

*só por ausência de permissivo legal para isso, mas também em respeito às particularidades de cada litígio.*

#### **NULIDADE. PRESSUPOSTOS.**

*Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

#### **REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.**

*O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.*

#### **REGIME NÃO-CUMULATIVO. ICMS-ST PAGO PELO ADQUIRENTE DE ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

*É vedada a apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep em relação ao valor de ICMS pago pela pessoa jurídica adquirente de energia elétrica na condição de responsável pela retenção e recolhimento do imposto.*

#### **ALUGUEL DE MÁQUINA E EQUIPAMENTO. VEÍCULOS.**

*Não há previsão legal para cálculo do crédito da não cumulatividade em relação ao aluguel de veículos, por não se incluir no conceito de máquinas e equipamentos.*

#### **REGIME NÃO-CUMULATIVO. FRETES NA COMPRA DE INSUMOS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

*O serviço de frete, considerado isoladamente, não se enquadra na condição de serviço utilizado como insumo, uma vez que não se trata de serviço diretamente aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto destinado à venda. O crédito apurado sobre os valores pagos a título de frete nas aquisições decorre, no caso, da técnica contábil e fiscal que integra tais despesas ao custo de aquisição do bem.*

*CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO.  
IMPOSSIBILIDADE.*

*O crédito presumido apurado com base no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (com as alterações posteriores), somente pode ser utilizado para dedução das contribuições devidas em cada período de apuração, não existindo previsão legal para que se efetue a sua compensação ou o seu ressarcimento.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário perante este Tribunal, pleiteando a reversão glosas mantidas:

Outrossim, a Recorrente argui preliminares prejudiciais de mérito, as quais serão analisadas neste recurso.

Em síntese, é o Relatório.

## **Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerado, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto às preliminares e às glosas em relação às embalagens para transporte de produtos acabados e aos fretes na entrada - na aquisição de insumos, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O Recurso é tempestivo, portanto, dele conheço.

Ante a existência da arguição de preliminares prejudiciais de mérito, passo a analisá-las.

## **DAS PRELIMINARES**

### **Nulidade do despacho decisório e da decisão recorrida**

De acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

Art. 59. São nulos:

(...);

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Ao contrário do entendimento da recorrente, a decisão revisora da autoridade administrativa está amparada no art. 145 c/c o art. 149, inciso VIII, ambos do CTN.

A alegação de que a autoridade administrativa não analisou a planilha de “ajustes positivos de créditos” é equivocada. No despacho decisório consta expressamente que a certeza e liquidez do indébito pleiteado foram analisadas a partir da documentação apresentada pela recorrente.

Já a suscitada nulidade da decisão recorrida sob o argumento de violação ao princípio da verdade material por ausência da análise efetiva das provas produzidas nos autos é equivocada e não tem amparo legal.

Da sua análise, mais especificamente do voto condutor, consta expressamente as rubricas cujos créditos tiveram suas glosas mantidas e os respectivos fundamentos.

O despacho decisório e a decisão recorrida foram proferidos, respectivamente pela DRF e pela DRJ, autoridades competentes para analisar o PER/Dcomp e a manifestação de inconformidade apresentados pela recorrente.

Ambas as decisões permitiram à recorrente exercer seu direito de defesa. Tanto é verdade que o fez perante as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância.

Assim, não há que se falar em nulidade do despacho decisório ou da decisão recorrida. Sendo assim, nego provimento a este tópico recursal.

Outrossim, entendo ser prescindível a realização de nova diligência fiscal por estarem presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção desta relatora, sobretudo, indubitavelmente, o deferimento de nova diligência comprometerá a celeridade do processo e, por consequência, prejudicar a própria Recorrente.

Neste tópico recursal, o pleito por nova diligência fiscal não merece prosperar. Por isso, o indefiro.

Enfrentada as questões preliminares, passamos a análise do mérito do presente recurso.

### **Ajuste positivo de créditos**

Ainda sobre essa rubrica, segundo informação do próprio contribuinte, parte das despesas com insumos “não subiram para o SPED Contribuições” e por esse motivo foram acrescidas aos créditos como “ajustes positivos de créditos”. Esses acréscimos, do qual falaremos mais em outro tópico, englobaram: depreciação, insumos, fretes, arrendamento mercantil, revendas, serviços e compra de gado, num pacote só (vide planilha “Ajustes Positivos de Créditos Marfrig 2014”).

Dentre esses créditos, as parcelas referentes aos insumos podem ser verificadas na planilha “Ajustes Positivos de Créditos Marfrig 2014” trazida aos autos pelo contribuinte, após intimação fiscal.

Neste tópico, entendeu a Fiscalização que a justificativa da Recorrente deveria ser seguida com apresentação de uma escrita fiscal retificadora, como previsto em lei.

Por outro lado, entende a Recorrente tratar-se de formalismo excessivo a glosas dos créditos.

Aqui assiste razão a Fiscalização.

Não se trata de formalismo excessivo a comprovação da liquidez e certeza do crédito, pelo contrário, para fins da homologação do crédito tributário pleiteado, é imperioso, a necessidade de comprovação da existência do crédito vindicado, e embora seja ônus da Recorrente, esta, durante todo o processo fiscalizatório, não conseguiu se desincumbir.

Cumprir lembrar à Recorrente, que nos termos da legislação processual em vigor, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito (art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil).

Portanto, em face da ausência de liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo, as glosas merecem ser mantidas.

## **DO MÉRITO**

### **Embalagem para transporte de produtos acabados**

Com relação ao item “Embalagem para Transporte”, destacado pela interessada como essencial ao seu processo produtivo, observe-se que as glosas decorreram do fato de serem dispêndios não enquadráveis no conceito de insumos, dado que constituem gastos posteriores à finalização do processo de produção.

Aqui entendo que não assiste razão o julgador de piso. Pois tratando-se de embalagens que são utilizadas no transporte das mercadorias, essas têm por fito a preservação e acondicionamento de alimentos, como é o presente caso, entendo que tais embalagens revestem-se da condição da essencialidade, um dos pressupostos do creditamento.

Salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços, geralmente, se encerra com a finalização da prestação ao cliente.

Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

Por conseguinte, gize-se, só dão direito a crédito com gastos de embalagens quando indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto, como é o presente caso.

Aqui merecem as glosas serem revertidas.

Ante todo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter a seguinte glosa: i) de embalagens para transporte de produtos acabados

É como voto.

Quanto às demais matérias, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Peço vênua à eminente Relatora para divergir quanto a dois temas constantes do item 2.7 do voto: (1) crédito sobre despesas de fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e (2) crédito sobre despesas de fretes com origem no exterior na operação de importação.

### **Dos fretes de transferência entre unidades**

Como é sabido, o tema encontra controvérsia, inclusive, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que apresentou alteração em seu posicionamento em mais de uma ocasião, seja por mudança de entendimento de membro, seja por alteração de composição, contudo, os julgamentos caracterizam-se pela falta de consenso.

Após esta pequena introdução, adoto como razões de decidir o voto vencedor do exímio Conselheiro Rosaldo Trevisan, em recente decisão da 3ª Turma da CSRF em 16 de março de 2023, no julgamento do Processo nº 10920.000555/2011-94, formalizado através do Acórdão nº 9303-013.778, o qual passo a transcrever:

“Não se pode afirmar, categoricamente, qual é a posição conclusiva na apreciação de tal tema, na CSRF. Aparentemente, na composição recente da 3ª Turma da CSRF, metade dos conselheiros (Cons. Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Ana Cecília Lustosa da Cruz) entende que tal crédito seria duplamente admissível,

tanto com base no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições (“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”), quanto com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”).

Entende-se relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

E o REsp nº 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio web do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “frete”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

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

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

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **frete (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (*grifo nosso*)

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

“(…) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO 55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios**

**realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

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

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

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

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

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

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

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

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE.** DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo

Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1º.3.2019).

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

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

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

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

Esse era também o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, embora não unânime (v.g., nos acórdãos 9303-012.457, de 18/11/2021; e 9303-012.972, de 17/03/2022). E sempre foi o entendimento que revelei nas turmas ordinárias em processos de minha relatoria, que eram decididos, em regra, por maioria, com um (v.g., Acórdãos 3401-005.237 a 249,

de 27/08/2018) ou dois conselheiros vencidos (v.g., Acórdãos 3401-006.906 a 922, de 25/09/2019).

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise.

Diante do exposto, no que se refere ao tema aqui em análise, voto por **conhecer** e, no mérito, para **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, restabelecendo a glosa fiscal em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.” (destaques no original)

### **Dos fretes com origem no exterior**

A recorrente sustenta que atendeu todos os requisitos normativos e legais previstos nas leis de regência das contribuições para possibilitar seu direito ao crédito sobre os valores despendidos com frete internacional na operação de importação, utilizando como base o art. 3º, IX e § 3º, II, da Lei nº 10.833/03 e o art. 3º, § 3º, II, da Lei nº 10.637/02.

É permitida a tomada de crédito das contribuições sobre os fretes com origem no exterior, sendo o momento do crédito na entrada de bens estrangeiros no território nacional, pois é quando se considera ocorrido o fato gerador do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

Lei nº 10.865/04

Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

(...)

Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo; (...)

O art. 7º da lei em comento define a base de cálculo:

Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do **caput** do art. 3º desta Lei; ou (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

Deste modo, na hipótese da importação de bens, a base de cálculo das contribuições é o valor aduaneiro, que é apurado segundo as normas do

art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT, de forma mais comum, expresso pelo valor FOB (*Free on Board*) da mercadoria, acrescido dos valores do frete e seguro internacionais, convertendo-se, esses valores, para Reais, por meio da taxa de câmbio do dia do registro da declaração de importação (DI).

Desnecessário adentrar no tratamento dos fretes dado a cada *incoterm*, até mesmo por que a recorrente não trouxe luz a esse ponto; de toda sorte, como o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação são apurados na data de registro da DI, e, portanto, recaem sobre o valor dos fretes internacionais, é de se concluir que a recorrente já se apropriou de tais créditos.

Como o caso não se trata de erro na apuração dos créditos, com prova inconteste da ausência da apropriação das contribuições incidentes na importação, não cabe a reversão da glosa, em questão, sob pena de aproveitamento do crédito em duplicidade.

Diante do exposto, apenas no que se referem aos temas aqui analisados, voto por negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre (1) os fretes de transferência de mercadorias entre estabelecimentos e (2) os fretes com origem no exterior.

**Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas em relação às embalagens para transporte de produtos acabados e aos fretes na entrada - na aquisição de insumos e negar provimento ao recurso voluntário para manter as glosas sobre frete na saída - na transferência de mercadorias entre estabelecimentos e dos fretes com origem no exterior.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator