



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



**Processo nº** 10880.903606/2016-60  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-012.507 – 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 PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

**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-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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 (Relatora), 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 (Relatora) e Semíramis de Oliveira Duro. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Adao Vitorino de Moraes, Laercio Cruz Uliana Junior, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Jucileia 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**

Trata-se de Pedido de Ressarcimento formalizado pela contribuinte através do Per/Dcomp nº 31769.96852.180515.1.1.18-7420 (fls. 2 a 14), com base em créditos de PIS/Pasep Não-Cumulativo do 4º Trimestre de 2014, informando crédito passível de ressarcimento no valor de R\$ 17.925.238,15, e respectivas declarações de compensação baseadas no crédito declarado neste PER.

Em 06/05/2019, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária de São Paulo iniciou procedimento fiscal, através do Termo de Início de Procedimento e Intimação Fiscal, baseado no TDPF-D nº 08.1.80.00-2015-00064-0, com o fim de instruir processos administrativos relacionados aos créditos de PIS e de Cofins não-cumulativos do período compreendido entre o 1º e 4º trimestre de 2014.

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, reconhecendo crédito no montante de R\$ 3.372.597,66 (três milhões, trezentos e setenta e dois mil, quinhentos e noventa e sete reais e sessenta e seis centavos), e, conseqüentemente, homologou as Declarações de Compensação vinculadas, enviadas até a data da ciência do despacho, até o limite do crédito deferido.

Em síntese, o procedimento fiscal constatou as seguintes irregularidades:

I- Quanto aos créditos básicos: notas fiscais de compras de bens para revenda e de bens utilizados como insumos não lançadas na escrituração fiscal; itens não enquadráveis como bens utilizados como insumos (animais vivos, embalagem para transporte); ajustes positivos de créditos desacompanhados de apresentação de escrita fiscal retificadora; serviços com transporte, escolta e demurrage não enquadráveis no conceito de serviços utilizados como insumos; falta de comprovação de serviços utilizados como insumos; apuração de base de cálculo do crédito de energia elétrica inferior à apresentada pela interessada; falta de comprovação de aluguéis de prédios enquadráveis como créditos; despesas de aluguel de máquinas e equipamentos não corroboradas com contratos ou outro documento hábil; aluguel de máquinas de café e automóveis que não atendem ao conceito de máquinas e equipamentos previsto em lei; inclusão de fretes não enquadráveis para efeitos de apuração de créditos; insuficiência probatória e inclusão de operações que não caracterizam vendas em despesas com fretes na operação de venda; apropriação de despesas com remessa de bonificações, vasilhames, brindes como sendo fretes na operação de vendas; insuficiência probatória de encargos de depreciação; duplicidade de informações.

II- Quanto aos créditos presumidos (atividades agroindustriais): apresentação de notas fiscais de entrada desprovidas de chave eletrônica obrigatória; apresentação de notas fiscais do produtor, que não tem valor fiscal para o requerente; inclusão de créditos decorrentes do art. 33 da Lei n.º 12.058/2009, que não previu a possibilidade de ressarcimento.

Em 08/01/2020, foi emitido o Despacho Decisório Eletrônico (N.º da Comunicação: 2766547) que registrou que, após concluída a análise, decidiu que o crédito reconhecido, no montante de R\$ 3.372.597,64, foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP 01835.32682.040917.1.7.18-4082, além de registrar a inexistência de valor (remanescente) a ser pago para o pedido de ressarcimento apresentado no Per/Dcomp n.º 31769.96852.180515.1.1.18-7420.

Ciente do Despacho Decisório, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade contra o indeferimento do direito de crédito pleiteado, a qual foi julgada improcedente pela 7ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Porto Alegre, através do acórdão n.º 10-69.275, conforme ementado abaixo:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014*

*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**

*Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014*

#### **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 PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014*

**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, em síntese pleiteia a reversão das seguintes glosas:

- Bens para revenda;
- Bens utilizados como insumos;
- Serviços utilizados como insumos;
- Despesas de energia elétrica;
- Despesas de armazenagem e frete na operação de venda;
- Despesas de aluguéis de prédios locados de Pessoa Jurídica;
- Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados;
- Créditos sobre Bens do Ativo Imobilizado com base nos encargos de depreciação;
- Crédito Presumido sobre insumos de origem animal.

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

Em síntese, é o Relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Relatora.

O Recurso é tempestivo, portanto, dele conheço.

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

## **I- DAS PRELIMINARES**

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

De acordo com Decreto n.º 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.

## **1.2- 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.

Cumprе 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.

## II- DO MÉRITO

### 2- Do conceito de Insumo para fins de creditamento das Contribuições

Antes de analisar detidamente o mérito do presente recurso, é mister registrar que a lide reside na essência do que pode ser configurado insumo, e qual a amplitude de seu creditamento na matriz tributária da não-cumulatividade. Nessa senda, sem maiores delongas ou redundâncias desnecessárias, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

*“(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, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.*

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

*“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.*

*Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”*

Restou pacificada no STJ a tese que: *“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”.*

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

*“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 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 e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

*“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 obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado 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.”*

Nesse diapasão, tendo como base o pressuposto acima, 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.

As questões de mérito abrangem o direito de a recorrente descontar créditos da contribuição para o PIS sobre os custos/despesas incorridos com: i) Bens para revenda; ii) Bens utilizados como insumos; iii) Serviços utilizados como insumos; iv) Despesas de energia elétrica; v) Despesas de armazenagem e frete na operação de venda; vi) Despesas de aluguéis de prédios locados de Pessoa Jurídica; vii) Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados; viii) Créditos sobre Bens do Ativo Imobilizado com base nos encargos de depreciação; e ix) Crédito Presumido sobre insumos de origem animal.

Passaremos a análise dos itens os quais serão aferidos à luz do conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

## **2.1- Dos Bens para Revenda**

A Recorrente alega que os itens foram glosados com base em questões formais, sem considerar a verdade material. Além das explanações da própria peça contestatória, nada juntou aos autos quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade, no intuito de revestir os pretensos créditos de segurança jurídica, liquidez e certeza.

Mas não assiste razão a Recorrente.

Os itens glosados foram lançados em campos indevidos da EFD-contribuições, cabendo à Recorrente proceder a retificação de sua escrita fiscal para fins comprobatórios da existência de seu direito creditório, o que não fez.

Quanto à essas glosas, já foram tratadas no tópico “Ajustes Positivos de Créditos”, deste voto.

Neste tópico recursal, ante a nítida ausência de liquidez e certeza do crédito vindicado, voto por manter hígida a glosa.

## **2.2- 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.

### **2.3- Serviços como insumo. Transporte, escolta e demurrage**

Aqui, mais um vez, trata-se, unicamente, de questão de prova.

Os itens glosados foram lançados em campos indevidos da EFD-contribuições, cabendo à Recorrente proceder a retificação de sua escrita fiscal para fins comprobatórios da existência de seu direito creditório, o que não fez.

Quanto à essas glosas, já foram tratadas no tópico “Ajustes Positivos de Créditos”, deste voto.

Neste tópico recursal, ante a nítida ausência de liquidez e certeza do crédito vindicado, voto por manter hígida a glosa.

### **2.4- Energia Elétrica- ICMS/ST**

As glosas deste item incidiram, tão somente, sobre a parcela de ICMS no regime de substituição tributária, considerando que “não integram a base de cálculo da contribuição em comento as receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora contribuinte, na revenda de mercadorias, como substituta tributária, por conseguinte, pelo mesmo princípio, não integrará a base de cálculo dos créditos”.

A Lei n.º 10.833/2003 registra, em seu art. 1º, as receitas que compõe a base de cálculo da COFINS, excluindo as receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária. No art. 2º, determina que o valor da COFINS aplica-se sobre a base de cálculo apurada conforme disposto no art. 1º, e, no art. 3º, determina a possibilidade de desconto de créditos, calculados em relação a diversos dispêndios, inclusive energia elétrica, do valor apurado no art. 2º:

*Art. 1º- A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

(...)

*§ 3º- Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:*

(...)

*III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;*

(...)

*Art. 2º- Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

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

(...)

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

(...)

Neste tópico recursal, acertada foi a manutenção da glosa pelo julgador de piso. Pois se a receita não integra a base de cálculo da contribuição, pelo mesmo princípio, o dispêndio relacionado não integra a base de cálculo dos créditos correspondentes.

## **2.5- Aluguéis de Prédios**

De um total de R\$ 339.715,60 lançados na base de cálculo, a Recorrente não logrou êxito em comprovar qualquer valor. Os únicos contratos de locação apresentados tinham como proprietários desses imóveis, pessoas físicas.

Dessa forma, todo o valor inserido nessa rubrica foi glosado.

Ante a ausência de liquidez e certeza do crédito tributário pleiteado, as glosas devem ser mantidas.

## **2.6- Despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos (despesas com locação de veículos)**

Quanto a essa rubrica, pela Fiscalização foram analisados os contratos de aluguel apresentados pelo contribuinte. A fiscalização concordou em parte com o pleito, entretanto, as despesas com aluguel de máquina de café e automóveis foram glosadas por 02 razões: i) Os valores apontados pela Recorrente seriam superiores aos informados no SPED; e ii) no entendimento da Fiscalização, tais despesas não atendem ao conceito de máquinas e equipamentos previstos em lei.

No tocante, aos valores declarados serem divergentes dos informados no SPED, vejo que se passível fosse o direito ao crédito no tocante às despesas com locação de veículos automotivos, poderiam tais valores serem homologados no limite do devidamente comprovado.

Entretanto, no tocante ao direito de crédito das despesas de locação de veículos, de fato, entendo há óbice para permissão de tal creditamento, pois é imperioso que o desconto de créditos em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, quando utilizados nas atividades da empresa”, nos termos do art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A respeito dos automóveis, por se tratarem de veículos, entendo que em relação aos dispêndios com a sua locação não se enquadram no conceito de insumo- não podem ser considerados como insumo essencial e relevante para o processo produtivo da Recorrente por não estarem, expressamente, relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.

Conforme apontado pela Fiscalização, acerca do assunto, é o que se extrai da Solução de Consulta Cosit nº 1, de 02 de janeiro de 2014, publicada no DOU de 10 de fevereiro de 2014, que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013

*ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep*

*EMENTA: CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.*

*Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, incisos II e IV; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, IX, e 15, II.*

*ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*

*EMENTA: CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.*

*Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Cofins apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naquele dispositivo legal.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º II, IV e IX.*

Por isso, as glosas devem ser mantidas.

## **2.7- Dos créditos relacionados a serviços de armazenagem e fretes**

No tocante às glosas referente aos fretes, nos autos 04 tipos de fretes: i) fretes sem vínculo com a mercadoria; ii) fretes na entrada- na aquisição de insumos (compra de gado-animal vivo); iii) frete na saída- na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da Recorrente; e iv) frete com origem no exterior.

Quanto aos fretes sem vínculo com a mercadoria, a Recorrente alega que houve a desconsideração de todos os valores de frete sem o seu respectivo vínculo com os insumos adquiridos. Em sua defesa, a Recorrente alega a impossibilidade da vinculação, uma vez que, na maioria dos casos, um mesmo frete compõe várias notas fiscais de entrada de insumos.

E no tocante aos valores de frete incluídos no campo “Ajuste Positivo de Crédito”, novamente a Recorrente pugna pela aplicação do princípio da verdade material, registrando que as glosas foram fundamentadas na ausência de detalhes dos remetentes (informações incompletas nos documentos fiscais), e no fato dos itens não terem sido lançados na escrita fiscal (EFD).

Ora, aqui retomo as considerações já expostas neste voto, repisando que tratar-se, novamente, de questão de prova, onde, durante toda a instrução processual, a Recorrente não conseguiu se desincumbir do ônus que lhe cabia para revestir o seu pleito de segurança jurídica, liquidez e certeza. Por isso, as glosas referente aos dispêndios com fretes sem vínculo com a mercadoria devem ser mantidas.

Por sua vez, quanto aos fretes na entrada- na aquisição de insumos e na saída- na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da Recorrente teve como fundamento que os mesmos, ainda que considerados isoladamente, não se enquadrariam na condição de serviço utilizado como insumo, uma vez que não se trataria de serviço, diretamente, aplicado ou

consumido na produção ou fabricação do produto destinado à venda, compondo-se tais fretes como custo de aquisição do bem.

Já quanto aos fretes na aquisição de insumos (gado, animal vivo), segundo o entendimento da Fiscalização, ratificado pelo julgador a quo, deveriam ser tratados como crédito presumido, ou seja, não sujeitos à incidência das contribuições, desde que pagos pelo adquirente, integrariam o custo de aquisição e devem ser calculados na mesma alíquota do crédito presumido e não às alíquotas de 1,65 e 7,6%.

Aqui entendo não assistir razão a Fiscalização, pois a Recorrente para consecução do objeto social da empresa, necessita contratar prestadoras de serviços de transporte para a locomoção das matérias-primas adquiridas em mercado nacional e também em mercado internacional, o que revela que os fretes são serviços de transporte tomados com a finalidade de propiciar a continuação/finalização do processo produtivo.

Indubitavelmente, é inegável que o frete representa etapa essencial e relevante no desenvolvimento do produto final, merecendo o pleito ser analisado à luz da pacificada tese no STJ, a qual previu que 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”.

Dessa forma, os fretes das operações em questão, incluindo-se os fretes com origem no exterior, entendo que se subsumem ao conceito de insumo para fins de creditamento das contribuintes conforme previsão no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03.

Como se verifica, o pleito da Contribuinte trata-se de operação diretamente vinculada ao seu processo produtivo, daí, em observância ao binômio da relevância e essencialidade firmados no REsp 1.221.170/PR, por isso, divirjo da decisão de piso e voto pela reversão das seguintes glosas: i) fretes na entrada- na aquisição de insumos (compra de gado- animal vivo); ii) frete na saída- na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da Recorrente; e iii) frete com origem no exterior.

## **2.8- Dos Encargos de Depreciação**

A respeito das glosas com encargos de depreciação, somente é possível o creditamento dessa rubrica quando os bens estão envolvidos diretamente na produção conforme previsão do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, c/c o inciso III do § 1º deste mesmo artigo, prevê o desconto de créditos sobre os encargos de depreciação e amortização de máquinas e equipamentos utilizados na produção dos bens destinados à venda, incorridos no mês.

Para fins comprobatórios, a Recorrente recebeu a primeira intimação em 06/05/2019 para apresentar demonstrativo da composição da rubrica Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação), informando principalmente: CNPJ da filial que gerou a despesa, endereço, Identificação do bem do ativo imobilizado; descrição da utilização do bem; nº da Fiscal de aquisição, data de

aquisição; Identificação da empresa fornecedora (Razão social e CNPJ); valor de aquisição; outras informações que entendessem pertinentes.

Entretanto, a planilha foi apresentada de forma consolidada pela Recorrente, impossibilitando a Fiscalização de calcular o suposto crédito pleiteado.

A Recorrente foi intimada pela segunda vez em 01/11/2019 para apresentar tais documentos, mas preferiu não atender a Fiscalização.

Agora, em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente invoca o princípio da verdade material para apresentar tais documentos, por entender que pode fazer isso a qualquer tempo.

O entendimento desta Turma é no sentido de um formalismo moderado e que assim atende o princípio da verdade material, entretanto, entendo que a juntada de documentos de novos documentos, somente, encontram amparo quando, devidamente comprovado que a parte ficou impossibilitada de assim fazer, ou diante, de fatos supervenientes conforme previsão na legislação vigente, mas não é o que acontece nos presentes autos.

Por força do disposto no Decreto 70.235/1972, deveriam ter sido apresentados em fase instrutória, todavia, não aconteceu. Portanto, salvo melhor juízo, entendo ser inadequada a juntada de elementos probatórios em sede recursal.

Mister é a transcrição do enunciado no artigo 16 do Diploma Legal em referência:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

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

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

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, **a ocorrência de uma das condições** previstas nas alíneas do parágrafo anterior.(grifos nossos).*

Ante a ausência de cerceamento de defesa dado que à Recorrente foi devidamente cientificada da necessidade da juntada de tais documentos, evidencia-se que a ausência da juntada dos documentos em questão decorreu, unicamente, da desídia da Recorrente em provar o que alega, daí, não há como se alegar cerceamento de defesa, menos ainda, invocar o princípio da verdade material já que inexistem quaisquer das hipóteses legais para produção de provas extemporâneas como pleiteia a Recorrente.

Ainda, entendo que aqui a invocação do princípio da verdade material não pode socorrer a pretensão da Recorrente, posto que referido princípio não se presta a suprir deficiência

probatória, tampouco, para admitir a juntada de documentos a qualquer tempo, sequer, para justificar a conversão do processo em diligência para conferir nova oportunidade ao contribuinte para tentar comprovar suas alegações e seu direito.

A Recorrente foi intimada por duas vezes para apresentar documentos comprobatórios do direito de crédito que pleiteada, e mesmo sabendo que o ônus da prova lhe cabia, preferiu não fazer.

Por isso, aqui merece a glosa ser mantida.

Por fim, e no que pese o pleito da Recorrente pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, é mister ressaltar em observância ao inciso III do artigo 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966- Código Tributário Nacional, a apresentação do presente Recurso Voluntário suspende a exigibilidade do crédito tributário, até que ocorra o seu julgamento.

### III- DA CONCLUSÃO

Ante todo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as seguintes glosas: i) de embalagens para transporte de produtos acabados; ii) fretes na entrada- na aquisição de insumos; iii) frete na saída- na transferência de mercadorias entre estabelecimentos; e iv) frete com origem no exterior.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima

### Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Redator Designado.

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.

#### 1. 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 n.º 10920.000555/2011-94, formalizado através do Acórdão n.º 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 Ceconello 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 terminado 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 “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente**: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei 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, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (*grifo nosso*)

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

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

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

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (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)

## 2. 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 Comercio – 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.

### **Conclusão**

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.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe