



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10945.900014/2017-75</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3002-000.369 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LATICINIOS NITUANO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

## RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência para que a unidade de origem:

- i. Analise o direito creditório lançados na linha 03 e 07 do DACON a partir dos conhecimentos de transporte rodoviário – CTRC e planilhas apresentadas no curso do procedimento fiscal e em manifestação de inconformidade considerando o conceito de insumo, segundo os critérios da essencialidade ou relevância, delimitados no REsp nº 1.221.170/PR;
- ii. Realize eventuais diligências que julgar necessárias para a constatação especificada na presente Resolução;
- iii. Elabore relatório fiscal conclusivo manifestando-se acerca dos documentos e das informações apresentadas nos presentes autos, avaliando a eventual revisão das glosas realizadas, trazendo os esclarecimentos e as considerações pertinentes quanto ao enquadramento de cada item no conceito de insumo delimitado no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR

*Assinado Digitalmente*

Keli Campos de Lima – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Catarina Marques Morais de Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão, Keli Campos de Lima, Gisela Pimenta Gadelha, Catarina Marques Morais de Lima (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Neiva Aparecida Baylon

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que reconheceu parcialmente Pedido de ressarcimento apresentado pelo Contribuinte relativo a Cofins não cumulativa vinculada às receitas do mercado interno não tributado do 3º trimestre 2011.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto que em síntese:

- i) Manteve a glosa sobre embalagens para transporte de mercadorias acabadas por considerar gastos posteriores à finalização do processo de produção e, portanto, não gerariam direito ao crédito da não cumulatividade da contribuição.
- ii) Manteve a glosa de créditos sobre ferramentas, bem como os itens nelas consumidos, por não se amoldarem ao conceito de insumo para fins da legislação das contribuições
- iii) Manteve glosa sobre bens do ativo imobilizado da Nota Fiscal nº 21.000, emitida em 18/02/2008, relativa à aquisição de um caminhão marca Volkswagen, no valor de R\$ 110.000,00, uma vez que a nota fiscal apresentada pela Recorrente não continha os mesmos dados informados na citada planilha, a qual agrega os dados informados pela interessada e que foi utilizada para a tomada de crédito. A nota fiscal apresentada é a de nº 90.297, e apesar de, também, ter sido emitida em 18/02/2008 e referir-se a caminhão marca Volkswagen, apresenta o valor de R\$ 180.000,00.
- iv) Manteve glosas relativos aos fretes de transporte de leite e derivados por entender não geram o direito ao crédito básico em decorrência de as mercadorias transportadas, que são tributadas a alíquota zero, não gerarem direito ao crédito básico das contribuições.
- v) Manteve glosas relativos a outros fretes, os quais foram classificados indevidamente como despesas com armazenagem, por entender que a Recorrente não trouxe ao processo quaisquer provas do direito alegado, ou

seja, não realizou a comprovação do direito ao crédito que alega possuir, relativo aos fretes de compras ou de retorno de bens, informados como fretes na operação de venda

- vi) Não analisou pedido de atualização monetária dos créditos (Selic), por concomitância.

Cientificado do acórdão recorrido, insurge a Recorrente por meio de Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo a integral ressarcimento, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

- i) Conceito de insumo nos termos do REsp. nº1.221.170 – PR.
- ii) Em relação às embalagens - caixas de papelão ondulado, fios e lacres – Argui que se trata de embalagens com acabamento sofisticado, contendo estampas, rótulos e indicações de função promocional, cujo material empregado, nitidamente tem o objetivo de valorizar o produto. Além disso, em sua maioria, são embalagens de capacidade inferior a vinte quilos e correspondem, exatamente, à forma como a requerente entrega os seus produtos aos clientes, considerando que ela não efetua vendas a consumidor final. Outrossim, dada a natureza das mercadorias, a cuja fabricação a empresa se dedica – alimentos para consumo humano – é irrecusável reconhecer que as embalagens em questão, mesmo constituindo invólucro externo para acondicionamento de embalagens menores, cumprem função relevante na conservação da qualidade do produto, no que se refere seja à sua higiene, seja à temperatura com que deve ser mantido.
- iii) Os materiais de embalagem e rotulagem utilizados pela recorrente, diferentemente do que se afirmou na decisão recorrida, fazem parte do processo produtivo e são essenciais para o desenvolvimento de sua atividade econômica, sendo indispensáveis não só para o adequado acondicionamento dos produtos, mas também para a sua conservação, identificação, armazenamento e transporte. Nesta condição, revestem, inegavelmente, a condição de insumo definido pelo STJ e amplamente tratado no item anterior, fazendo jus ao crédito de PIS/Pasep e Cofins, na forma do art. 3º, inciso II, da Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003.
- iv) As ferramentas e itens nela consumidos (chaves allen; chave combinada; varetas pra solda; brocas; alicates; termômetros; entre outros, utilizados na manutenção das máquinas e equipamentos do processo produtivo, bem como nas instalações produtiva) são essenciais ao processo produtivo, uma vez que trata-se de indústria do ramo alimentício e, nessa condição, é inerente para a consecução da sua atividade a detenção de parque industrial robusto, equipado com máquinas e equipamentos necessários para a

industrialização de produtos lácteos. Toda essa estrutura recebe manutenções preventivas e corretivas diariamente, sendo essencial para o desenvolvimento dessa atividade o uso de ferramentas.

- v) Em relação à glosa sobre fretes nas vendas, sustenta que o motivo pelo qual a autoridade fiscal glosou o crédito foi, única e exclusivamente, pelo fato de que os valores foram alocados na Linha 07 – Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Vendas da DACON indevidamente, mas, na realidade, são fretes sobre compras ou sobre retorno de bens e, nesta condição, deveriam ter sido registrados na Linha 02. Portanto, a única questão que deve ser debatida nesse tópico é se o aproveitamento dos créditos da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins pode ser vedado por ter sido lançado equivocadamente, isto é, se erro de forma tem o condão de impedir que a recorrente tenha o ressarcimento de seus créditos, nada restando a ser discutido sobre o direito de crédito propriamente dito.
- vi) Argui ainda que não se pode olvidar que o frete, embora integre o custo da mercadoria transportada, é sempre uma operação autônoma, que possui regras próprias quanto à incidência das contribuições e, diga-se de passagem, no âmbito da legislação do PIS/Pasep e da Cofins vigente, todas as prestações de serviços realizadas no território nacional são tributadas.
- vii) Aduz que foi indevida glosa sobre Conhecimentos de Transporte Rodoviário – CTRC, pois apresentou no Anexo VIII da manifestação de inconformidade que está comprovado que são fretes na operação de venda, o que não foi analisado pela DRJ
- viii) Ao final, pugna pelo provimento do recurso, requerendo o reconhecimento do ressarcimento com atualização pela taxa SELIC conforme provimento judicial nesse sentido obtido nos autos da ação de Mandado de Segurança nº 5010330- 06.2016.4.04.7002/PR.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Keli Campos de Lima, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Cuida-se de pedido de ressarcimentos de créditos de PIS/ Pasep e Cofins não cumulativos vinculado às receitas do mercado interno. Em razão da existência de diversos pedidos de ressarcimento no período de 2010 a 2014 a análise do direito creditório foi realizada através do procedimento fiscal 0910600.2017.0011-4, resultando em glosas de diversas rubricas pleiteadas pela Recorrente. Isto em decorrência da interpretação jurídica restrita sobre o conceito de insumos amparada nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004.

Em apreciação da irresignação contra as glosas apresentada pela Recorrente, a DRJ aplicando o entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do RESP nº 1.221.170/PR –Tema 779 - sob a sistemática de recursos repetitivos, analisou o direito creditório sob o prisma da essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância dos itens dentro da atividade econômica da Recorrente.

Contudo, mesmo com a aplicação do atual conceito de insumo foram mantidas glosas que são objeto do presente recurso voluntário e, dentre elas, cumpre destacar, para o que importa para este voto, as glosas de despesas com fretes.

Isto porque, conforme sustenta a Recorrente em suas razões recursais, as glosas de fretes e que são objeto de controvérsia decorreram de despesas com armazenagem que, na realidade, se referiam a fretes sobre compras ou sobre retorno de bens e despesas com fretes cujo conhecimentos de transporte rodoviário – CTRC não haviam sido apresentados originalmente à fiscalização.

Ocorre que em manifestação de inconformidade, além de defender os créditos de fretes sobre compras ou sobre retorno de bens, a Recorrente apresentou os conhecimentos de transporte rodoviário – CTRC identificados no anexo IX da peça, o que não foi objeto de análise pela DRJ. Vejamos passagem da decisão recorrida neste ponto.

“(…)

#### **Item 4 - Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda**

Nesta rubrica a interessada insurge-se contra as duas glosas de créditos que foram efetivadas pela autoridade a quo: (i) sobre CTRC's não apresentados; e (ii) sobre fretes de compras ou de retorno de bens, informados como fretes na operação de venda. No primeiro caso, diz que possui total convicção do direito ao crédito. Para tanto, apresenta (em arquivo anexo a manifestação) as cópias dos CTRC's que tiveram o crédito glosado, bem como das respectivas notas fiscais. Acrescenta que se tratam de fretes na operação de venda, cujo crédito consta previsto no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003. No tocante a segunda glosa, argumenta, consoante constatação da fiscalização, que, em sua imensa maioria, tratam-se de fretes sobre compras de insumos utilizados no processo produtivo e, alguns poucos, de fretes de retorno. Diz que inexistente controvérsia sobre a natureza do frete e nem, tampouco, sobre o direito ao crédito, uma vez, que eles fazem parte dos custos dos insumos adquiridos, conforme o art. 289, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99. Destaca que o direito ao crédito

decorre de lei e não do fato de ter sido informado em determinada linha do DACON, Nesse sentido, diz que a glosa, pelo fato de o crédito ter sido informado em linha equivocada no referido demonstrativo, não tem amparo legal, implicando “em grave violação à lei na medida em que se deixa de reconhecer o crédito em situação legítima.” Em conclusão pede o reconhecimento dos créditos sobre os fretes de compras, demonstrados no anexo apresentado em conjunto com a defesa.

Após analisar a legislação de regência da matéria, bem como os documentos apresentados, constata-se que a interessada não possui razão em seus argumentos.

No tocante aos fretes de transporte de leite e derivados (que se encontram listados nos dois tipos de glosa), observa-se que não geram o direito ao crédito básico em decorrência de as mercadorias transportadas, que são tributadas a alíquota zero, não gerarem direito ao crédito básico das contribuições.

No que diz respeito aos custos de frete relacionados com a aquisição de insumos, a IN RFB nº 1911, de 2019, prevê, no art. 167, o seguinte:

*“Art. 167. Para efeitos de cálculo dos créditos decorrentes da aquisição de insumos, bens para revenda ou bens destinados ao ativo imobilizado, integram o valor de aquisição (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso I, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 45, e inciso VII; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos I, com redação dada pela Lei nº 11.787, art. 5º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 43, e inciso VII):*

*I - o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador; e*

*(...)*

Na verdade, em linha com a defesa da interessada, referido dispositivo legal atende o disposto no art. 289, § 1º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99, ou seja, prevê que o valor do frete, quando suportado pelo comprador, integra o custo de aquisição do bem.

É necessário esclarecer, entretanto, que no entendimento da autoridade administrativa, a despesa com frete sobre a compra deve seguir a mesma sistemática de cálculo do crédito gerado pelo bem cujo custo ele compôs.

Logo, o frete na aquisição de mercadorias quando contratado com pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens pode, em princípio, gerar créditos básicos do PIS e da Cofins, de vez que, nessa situação, ele integra o valor de aquisição das mesmas. O crédito básico 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. Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito básico calculado sobre a despesa com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito básico em relação aos bens transportados, ou seja, nem toda despesa com frete é capaz de gerar crédito básico a ser deduzido na apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, mas somente o frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias também passíveis de gerar crédito básico.

Nesse sentido, portanto, em que pese os documentos apresentados (relativos aos dois tipos de glosa), é de se manter as glosas em relação aos fretes de transporte de leite e derivados, uma vez que estes produtos, no tocante às contribuições (para o PIS e Cofins), eram (e continuam sendo)

tributados à alíquota zero, conforme inciso XI, art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

Por fim, no tocante aos outros fretes (os quais foram classificados indevidamente como Despesa de Armazenagem), observa-se que a interessada não trouxe ao processo quaisquer provas do direito alegado, ou seja, não realizou a comprovação do direito ao crédito que alega possuir, relativo aos fretes de compras ou de retorno de bens, informados como fretes na operação de venda.

E, no presente caso, considerando que já houve a instauração do contencioso administrativo, o ônus da prova cabe à contribuinte, pois a legislação pátria adotou o princípio de que a prova compete ou cabe à pessoa que alega o fato constitutivo, impeditivo ou modificativo do direito.

Citada interpretação pode ser depreendida da leitura do artigo 16, III, do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal no âmbito federal, e cujo rito processual deve ser adotado para a situação de fato (conforme previsão contida no § 11 do art. 74 da Lei 9.430/96, com as modificações da Lei 10.833/2003), e do artigo 333, do Código de Processo Civil, in verbis:

*“Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.*

*(...)Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.” Este entendimento é corroborado pelo disposto nos art. 15 e 16 do citado decreto, acima transcritos, pois a interessada, a fim de comprovar a certeza e liquidez do crédito, deveria obrigatoriamente instruir sua manifestação de inconformidade com documentos que respaldassem suas afirmações.*

Cabe enfatizar, ainda, que a comprovação da existência de crédito junto à Fazenda Nacional é atribuição da contribuinte, cabendo à autoridade

administrativa, por sua vez, examinar a liquidez e certeza dos créditos solicitados e autorizar, após confirmação de sua regularidade, o ressarcimento ou compensação do crédito conforme vontade expressa da contribuinte

Verifica-se pela passagem acima colacionada que, em que pese constar na decisão recorrida que após analisar os documentos apresentados e de acordo com a legislação em regência, constatou-se que não assistia razão à Recorrente, entendo que esta não é a realidade dos autos, considerando as Planilhas de Julgamento, as quais foram juntadas ao presente processo em Termo de Anexação de Arquivo Não Paginável específico (com descrição do conteúdo: Planilhas referentes ao Julgamento DRJ) e os documentos acostados em manifestação de inconformidade.

Pela referida planilha “Item 4 Despesas de Armazenagem e Frete DRJ” apenas as despesas de frete de vendas e sobre compras de bens lançadas equivocadamente na linha 07 do DACON como despesas com armazenagem foram analisadas, vejamos:

Laticínios Nituano Ltda  
Análise dos Pedidos de Ressarcimento de PIS e Cofins  
Apuração dos créditos de PIS e Cofins conforme RFB - Despesa de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda  
2010 a 2014

Dados do Conhecimento de Frete				
CNPJ Empresa - Unidã	Natureza da Operação	Forma de Pagamento	Ficha/Linha Dacon/efd Contr.	Número do Conhec.
04.780.751/0001-29	Frete Vendas	0	Linha 07 - Despesa de Armazenagem e	100077
04.780.751/0001-29	Frete Vendas	0	Linha 07 - Despesa de Armazenagem e	282226
04.780.751/0001-29	Frete s/ Compras de Bens	1	Linha 07 - Despesa de Armazenagem e	171863
04.780.751/0001-29	Frete s/ Compras de Bens	1	Linha 07 - Despesa de Armazenagem e	115920
04.780.751/0001-29	Frete s/ Compras de Bens	1	Linha 07 - Despesa de Armazenagem e	152968
04.780.751/0001-29	Frete s/ Compras de Bens	1	Linha 07 - Despesa de Armazenagem e	154042

Por outro lado, ao analisar os documentos apresentados em manifestação de inconformidade temos a seguinte relação apresentada.

LATICÍNIOS NITUANO S/A  
CNPJ: 04.780.751/0001-29  
Município: Cândido Rondon/PR

Relação de Fretes em que a Glosa Ocorreu sob o Fundamento de que o Documento não foi Apresentado

Mês	Data de Entrada	Nº Conhecimento de Transp.	Modelo Doc.	CFOP	CNPJ Fornecedor	Razão Social Fornecedor	Descrição do Serviço	Valor Total Base de Cálculo e Créditos PIS/Pasep e COFINS	Base de Cálculo PIS/Pasep e COFINS	Crédito de PIS/Pasep	Crédito COFINS
Agosto	05/08/2011	1366	08	1353	07353439000147	PRIMADONNA COMERCIO E TRANSPORTES LTDA	FRETE	9.600,00	2.400,00	39,60	182,40
Setembro	21/09/2011	1367	08	1353	07353439000147	PRIMADONNA COMERCIO E TRANSPORTES LTDA	FRETE	2.400,00	2.400,00	39,60	182,40
Setembro	28/09/2011	1365	08	1353	07353439000147	PRIMADONNA COMERCIO E TRANSPORTES LTDA	FRETE	2.400,00	2.400,00	39,60	182,40
Setembro	30/09/2011	1374	08	1353	07353439000147	PRIMADONNA COMERCIO E TRANSPORTES LTDA	FRETE	2.400,00	2.400,00	39,60	182,40

LATICÍNIOS NITUANO S/A  
CNPJ: 04.780.751/0001-29  
Município: Cândido Rondon/PR

Fretes sobre Compras de Bens Utilizados como Insumos

Nº de Referência	Número do Doc.	Data de Entrada	CNPJ Participante	Razão Social do Participante	Descrição Complementar do Produto	CFOP	NCM	Valor da Base de Cálculo PIS/Pasep e COFINS	Valor PIS/Pasep	Valor COFINS
Agosto	171863	04/08/2011	80227796000159	EXPRESSO PRINCESA DOS CAMPOS SA	SERV. ADQUIRIDO COMO INSUMO - TRANSPORTE DE LEITE	5302	0302	71,27	1,18	5,42
Agosto	115920	23/08/2011	80227796000159	EXPRESSO PRINCESA DOS CAMPOS SA	SERV. ADQUIRIDO COMO INSUMO - TRANSPORTE DE LEITE	5302	0302	50,23	0,83	3,82

Temos assim, que há divergência do que foi analisado pela DRJ tanto em relação aos Conhecimentos de Transporte Rodoviário – CTRC, quanto em relação aos fretes lançados equivocadamente cujo CTRC já haviam sido apresentados.

Neste sentido, embora a Recorrente tenha deixado de apresentar documentos no momento da análise do direito creditório, fato é que no momento processual seguinte e oportuno, em sua manifestação de inconformidade, os referidos documentos foram juntados e não se pode negar o exame destes.

Assim, considerando que este Colegiado tem se posicionado sob a prevalência da verdade material como norteadora do processo administrativo fiscal, assim entendido como busca efetiva da realidade dos fatos e para que não haja prejuízos e correto saneamento do processo, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem:

- i. Analise o direito creditório lançados na linha 03 e 07 do DACON a partir dos conhecimentos de transporte rodoviário – CTRC e planilhas apresentadas no curso do procedimento fiscal e em manifestação de inconformidade considerando o conceito de insumo, segundo os critérios da essencialidade ou relevância, delimitados no REsp nº 1.221.170/PR.
- ii. Realize eventuais diligências que julgar necessárias para a constatação especificada na presente Resolução.
- iii. Elabore relatório fiscal conclusivo manifestando-se acerca dos documentos e das informações apresentadas nos presentes autos, avaliando a eventual revisão das glosas realizadas, trazendo os esclarecimentos e as considerações pertinentes quanto ao enquadramento de cada item no conceito de insumo delimitado no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

*Assinado Digitalmente*

**Keli Campos de Lima**