



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10983.906657/2014-23  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-011.408 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 15 de abril de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL E BRF S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL E BRF S.A.

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

**CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA**

Na sistemática da apuração não-cumulativa, deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos.

**CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.**

As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fábrica da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa.

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer a glosa dos créditos de fretes de produtos acabados, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Rodrigo Mineiro Fernandes, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência, quanto ao conceito de insumo na sistemática de cálculo não-cumulativa de COFINS, interpostos pela Fazenda (fls. 6296/6312) e pelo contribuinte (fls. 6345/6375) em face do acórdão 3302-008.011, de 28/01/2020, cujo acórdão teve a seguinte dicção:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, **para reverter à glosa em relação à aquisição de Pallets, de embalagens, de partes e peças, de óleos, de aditivos, de fluídos, de graxas, de lenha e em relação aos fretes de produtos acabados**. Vencido o conselheiro Walker Araújo (relator) quantos aos fretes de produtos acabados. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Raphael Madeira Abad referente aos fretes de produtos acabados.

## RECURSO DA FAZENDA

A Procuradoria em seu apelo procurar reverter o recorrido de modo a restabelecer a glosa quanto às embalagens, acostando o aresto paradigma nº 9303-007.845, de 22/01/2019, que considerou que as embalagens de transporte que não se incorporam ao produto não dariam direito ao seu creditamento. Alega, ainda, não dar direito ao crédito sobre frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, vez ser etapa posterior ao processo produtivo. Em relação a esta matéria, colaciona o acórdão 3301-004.278.

O despacho de fls. 6317/6323 deu seguimento ao recurso fazendário.

Em contrarrazões (fls. 6332/6344), o contribuinte entende, em relação às embalagens, que o item 55 do Parecer COSIT 05/2018, consignou a exclusão dos dispêndios após a finalização do processo produtivo, porém ressalvando “salvo exceções justificadas”. Alega que no seu caso, tratando-se de produtos alimentícios, as embalagens tem como fito a preservação da condição sanitária daqueles, ou seja, “são essenciais por razões logísticas, única forma de viabilizar a distribuição das mesmas”. Em relação aos fretes de produtos acabados, refere-se a julgados desta E. 3ª Turma que vão ao encontro do recorrido, inclusive em casos seus, como o aresto 9303-009.734 (relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas) e 9303-006.218 (redatora designada Conselheira Tatiana Midori Migiyama. Pede, alfim, que seja negado provimento ao especial fazendário.

## RECURSO DO CONTRIBUINTE

Ao recurso do contribuinte, em sede de agravo (fls. 6562/6571), foi dado seguimento parcial em relação à matéria "**necessidade de análise das provas (laudo pericial) juntadas com o recurso voluntário**".

Em contrarrazões (fls. 6580/6585), pugna a Procuradoria para que seja negado provimento ao apelo especial do contribuinte.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

### I - RECURSO DA FAZENDA

Conheço do recurso fazendário nos termos em que admitido.

#### EMBALAGENS PARA TRANSPORTE

Quanto às embalagens (**pallets e big bags**), é de ser negado provimento. Esta Turma já assentou entendimento unânime que em se tratando em embalagens que tem por fito a preservação de alimentos, reveste-se a mesma 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.**

Nesse sentido decidimos recentemente nos arestos 9303-011.184, 9303-010.575, 9303-010.448, 9303-010.118, dentre outros. Todos versando acerca de embalagens de transporte de produtos alimentícios. Abaixo, para ilustrar, transcrevo a ementa do julgado 9303-010.246 (de 11/03/2020), de relatoria do ínclito Conselheiro Rodrigo Pôssas, votado à unanimidade, referente a empresa produtora de frutas:

CUSTOS/DESPESAS. PRODUTOS. EMBALAGENS. TRANSPORTE. PRODUTOS PROCESSADO-INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com produtos utilizados em embalagens para transporte e apresentação dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

Dessarte, nesse ponto é de ser negado o especial fazendário.

### FRETE DE PRODUTOS ACABADOS

A matéria não é estranha à esta E. Turma, tendo eu participado de vários julgados, nos quais sempre entendi, como continuo entendendo, que descabe crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos, pois a própria da norma que versa sobre o PIS não-cumulativo

não prevê tal creditamento (art. 3º da Lei 10.637/2002). Aliás, ao contrário da norma que versa sobre COFINS não-cumulativa (Lei 10.833/2003), não há previsão de qualquer crédito de qualquer espécie de crédito referente a frete para o cálculo do PIS-não cumulativo. E sendo um valor a deduzir do valor da contribuição calculada, por óbvio que não se pode dar um crédito em interpretação extensiva da norma, como seria o caso ante a falta de previsão normativa.

Demais disso, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre a presente contenda definiu, em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

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.

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda** ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

E a jurisprudência desta C. Turma, como se denota do recente julgado 9303-011.184, de 20/01/2021, tendo como redator designado o eminente Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, vem se consolidando nessa toada. Veja-se a ementa, no ponto, do referido aresto:

CRÉDITO. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes para transferência de produtos acabados. Não se trata de insumo do processo produtivo e nem de operação de venda.

Portanto, escorreita a glosa, vez tratar-se de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente. Em consequência, é de ser provido o especial fazendário nesse tópico para restabelecer a glosa.

## RECURSO DO CONTRIBUINTE

O Despacho em agravo admitiu o processamento do especial do contribuinte apenas com arrimo no paragonado de nº 2202-006.155, afastando o paradigma referente ao acórdão 1301-004.548.

Com a devida vênia, discordo, pois entendo que o recurso, assim como assentado no despacho de admissibilidade vestibular, não pode ser conhecido por ausência de similitude fática.

O recorrido, à unanimidade, não conheceu do que chama o contribuinte de laudo pericial acostado aos autos, unilateralmente, apenas no recurso voluntário. Assentou que aquele “foi juntado apenas em 07.04.2017, depois de quase 03 (três) anos após a sua intimação para apresentar a descrição de seu processo produtivo/comercial”. E concluiu:

Ou seja, a Recorrente teve diversas oportunidades e tempo suficiente para produzir suas provas e não o fez. Não pode, agora, em sede recursal produzir provas, sob pena de infringir os ditames previstos no artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72.

Não bastasse isso, afastasse a aplicação do princípio da verdade material, posto que referido princípio não se presta à suprir deficiências probatórias ocasionadas pela própria Recorrente que deixou que atender as intimações.

Nestes termos, deixo de considerar os documentos trazidos pela Recorrente em sede Recursal.

Versando os autos de pedido de ressarcimento/compensação, cediço que o ônus de provar a liquidez, certeza e legalidade dos créditos pugnados é todo do contribuinte. Tratando-se de valor expressivo, foi dado ao pedido do contribuinte tratamento manual, o que acarretou em procedimento fiscalizatório prévio junto ao peticionante. A informação fiscal (fls. 731/769) exarada ao final dos trabalhos, datada de 22/12/2015, já assentara o seguinte (fl. 740):

Assim, antes de glosar o item, **foi solicitado ao contribuinte que informasse onde efetivamente foi utilizado cada um dos itens, melhor forma de realmente identificar se o bem foi ou não utilizado no processo produtivo da empresa.**

O contribuinte, porém, não preencheu a coluna “(I) Linha de Produção de”, onde se pretendia que fosse informado “o tipo de produto produzido onde foi utilizado aquele bem ou serviço”. Assim, a informação mais fundamental da questão não foi fornecida: onde efetivamente foi consumido aquele bem ou serviço; para produzir o quê?

Foi dada a oportunidade de esclarecer de uma vez por todas quaisquer dúvidas e, inclusive, se fosse o caso, permitir verificação no local de produção do efetivo consumo daquele insumo no local. **Porém, não tendo fornecido a informação, a contribuinte parece não pretender esclarecer como são utilizados os bens que alega serem consumidos na produção e, assim, serem merecedores de créditos de PIS e COFINS.**

No item 2 da Intimação SEORT nº 1070/2015, já havia sido solicitado à empresa informação sobre o processo produtivo e os insumos utilizados. Agora veja-se o que arguiu a empresa (fl. 6122) em sede de recurso voluntário, datado de 06/04/2017, acerca da juntada do Laudo:

Diante da natureza da maior parte da matéria ora tratada, que consiste na análise dos insumos glosados pela d. Fiscalização sob o ângulo da utilização no processo produtivo, a Recorrente providenciou a confecção de laudo no qual sua atividade foi minuciosamente examinada, de forma a detalhar todos os bens e serviços por ela utilizados (arquivos **Doc\_Comprobatorios0001 a Doc\_Comprobatorios0003 e Arq\_nao\_pag.zip**).

Por se tratar de um extenso trabalho, dado o volume de operações internas praticadas pela Recorrente como forma de viabilizar o seu objetivo social, e em função dos custos envolvidos, o laudo apenas foi finalizado após o julgamento de primeira instância.

Contudo, esse fato não impede que seja apreciado na fase recursal ou, caso se entenda necessária, por meio de diligência da repartição fazendária de origem, nos termos do artigo 16, § 4º, 'a', do Decreto 70.235/72.

Ou seja, a empresa fez um pedido em 03/01/2014, cujo ônus da prova era seu, foi intimada a demonstrar seu processo produtivo no curso do procedimento fiscal, em 2015, e somente agora, mais de 3 anos após seu pedido é que apresenta o que chama de Laudo. E, repiso, esse laudo foi apresentado *sponte propria*, e não de modo a contestar a decisão da DRJ.

O paradigma aceito em agravo (que versava sobre lide acerca de ITR), de sua feita, admitiu a juntada de novas provas no recurso porque se destinavam a contrapor razões suscitadas na decisão de julgamento administrativo de primeira instância, conforme autorizado na alínea "c" do § 4º do art. 16 do PAF. Transcrevo excerto da ementa do referido paradigma (nº 2202-006.155):

O documento novo, colacionado com o recurso voluntário, pode ser apreciado **quando se destinar a contrapor fatos ou razões da própria controvérsia especialmente para infirmar as razões novas delineadas pela DRJ**. sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado, de modo a se invocar a normatividade da alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, não se cogitando de preclusão.

E o despacho de admissibilidade que inicialmente que negou seguimento ao especial do contribuinte (fls .6483/6494), já havia bem apreendido a questão ao registrar:

É noção comezinha, o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de entendimento conflitante para as mesmas regras de direito aplicadas a espécies semelhantes na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica posta em debate. Não bastasse contemplarem circunstâncias fáticas distintas, os arestos paragonados interpretaram dispositivos distintos.

Ou seja, não tenho dúvida que estamos tratando de situações fáticas distintas. Dessa forma, afastada a similitude fática, não conheço do recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte.

## DISPOSITIVO

Forte no exposto, não conheço do recurso especial do contribuinte. De outra banda, conheço do especial fazendário e dou-lhe parcial provimento para restabelecer a glosa de fretes de produtos acabados.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire