



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11234.721381/2023-31</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3102-000.523 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

## RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, em converter o julgamento em diligência nos termos do voto do relator.

Sala de Sessões, em 13 de novembro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jorge Luís Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, com os devidos acréscimos:

Trata o presente de impugnação em face ao lançamento consubstanciado nos Autos de Infração de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em valor agregado de R\$ 177.060.939,01, e Contribuição para o PIS/Pasep, em valor agregado de R\$ 38.440.029,67, no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2020, referente à infração de créditos indevidamente descontados na apuração da contribuição social, descrita pormenorizadamente no Relatório Fiscal elaborado pela Autoridade Tributária. (fls. 38.782/38.803)Do Relatório

Fiscal (fls. 38.725/38.781)A infração apontada está segregada em cinco subtópicos.

No primeiro deles, a Autoridade Tributária identificou o desconto de créditos da não cumulatividade calculados sobre serviços tomados que não estão contemplados no conceito de insumos, quais sejam: a) Acompanhamento de descarga, Locação de mão de obra carga e descarga e Fretes carga e descarga, com base na Solução de Consulta (SC) Cosit nº 212/2019; b) Treinamento - Estrutura Lógica de TR, não enquadrado dentro do conceito de insumo estabelecido no Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR e normatizado no Parecer Normativo (PN) Cosit nº 5/2018; c) Limpeza Predial e Conserto, Restauração, Pintura e Beneficiamento, por lhes faltar a essencialidade e relevância, cf. § 168 do PN Cosit nº 5/2018; d) Frete sobre transferência e Reembolso de Combustíveis, cf. § 56 do PN Cosit nº 5/2018; e) Despachante aduaneiro-Exportação, pois posterior à atividade produtiva, cf. §§ 55 e 59 do PN Cosit nº 5/2018; f) Locação empilhadeira/transpaleteira e Manutenção de empilhadeira/transpaleteira, pois o serviço de aluguéis de veículos não dá direito a créditos cf. inc. IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, fora o fato da manutenção não ser essencial ou relevante à atividade produtiva; g) Operadores de logística, por ser ampla, profunda e diversamente mais complexo do que apenas armazenagem ou frete, cf. SC Cosit nº 43/2017; h) Serviços portuários, ferroportuários, pois posterior à atividade produtiva, cf. §§ 24 e 55 do PN Cosit nº 5/2018; i) Locação de veículo, pois o serviço de aluguéis de veículos não dá direito a créditos cf. inc. IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; j) Publicidade e propaganda em rádio e TV, por ser estranho à cadeia produtiva; e k) Desembaraço aduaneiro, por lhes faltar a essencialidade e relevância.

No segundo tópico, a Autoridade Tributária identificou o desconto de créditos da não cumulatividade calculados sobre bens adquiridos que não estão contemplados no conceito de insumos, de forma geral, paletes e artigos de embalagem e transporte acrescidos após o término do processo produtivo, cf. §§ 55, 59 e 168 do PN Cosit nº 5/2018.

No terceiro tópico, a Autoridade Tributária identificou o desconto de créditos da não cumulatividade calculados sobre Locação de Empilhadeira, porque a norma autorizadora de crédito não alcança veículos, mas apenas prédios, máquinas e equipamentos, nos termos do inc. IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

No quarto tópico, a Autoridade Tributária tratou de ajustes de crédito extemporâneo referente à manutenção de veículos, publicidade e propaganda e mão de obra de logística, por não estarem associados à condição de insumos.

No quinto tópico, a Autoridade Tributária tratou dos fretes entre estabelecimentos (ou interna corporis), que não podem ser deduzidos na condição de insumos nem na de fretes na operação de venda.

O contribuinte tomou ciência do lançamento em 18/5/2023. (fls. 38.815/38.816) E apresentou impugnação em 16/6/2023. (fls. 3/4) Preliminarmente, a Defesa requereu a declaração de nulidade do auto de infração por ausência de aprofundamento do trabalho fiscal e descumprimento do dever de motivação. No pertinente, relatou que o contribuinte foi intimado apenas uma vez e que a glosa teria sido feita a partir do descritor na EFD-Contribuições, resultando em uma autuação genérica e que importou em demasiado ônus na confecção da defesa, caracterizando prejuízo. Isto ainda está caracterizado por despesas não identificadas com reembolso de combustíveis não admitidas ou NCM não deduzido a título de crédito da não cumulatividade, embora incluído pela fiscalização.

Após estabelecer a conceito do conceito de insumo, a Defesa enfrentou, ponto a ponto, os itens não admitidos pela fiscalização. Por bem da economia processual, integro as razões adotadas pela Defesa no bojo do voto. (fls. 5/99).

A Turma de Julgamento, na sessão de 2 de maio de 2024, converteu o processo em diligência pela Resolução nº 103-000.352. (fls. 39.147 a 39.151) A autoridade tributária, na unidade preparadora, atendeu o disposto na diligência e elaborou Relatório de Diligência. (fls. 39.153 a 39.372) O contribuinte, tendo tomado conhecimento do relatório de diligência, manifestou-se em aditivo à impugnação. (fls. 39.378 a 39.391)

Ato contínuo, a DRJ-03 julgou a impugnação do contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020 NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições sociais, conforme o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. 1.221.170/PR, onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/Pasep e COFINS não cumulativos, é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: demonstre que realiza qualquer processo produtivo de bens destinado a venda ou prestação de serviços; e demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas.

**CRÉDITOS. SERVIÇOS ADUANEIROS (CARGA, DESCARGA, MANUSEIO).**

No regime de apuração não cumulativa, não é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com serviços aduaneiros (carga, descarga e manuseio de mercadorias) do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado para transporte ao estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional.

**CRÉDITOS. FRETE E ARMAZENAGEM NA OPERAÇÃO DE VENDA.**

No regime de apuração não cumulativa, apenas é permitido o desconto de créditos referentes à armazenagem de mercadoria e ao frete na operação de venda, aí não incluídos os dispêndios conexos a estas atividades (tais como carga e descarga).

**CRÉDITOS. FRETE NA MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.**

Não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente. Além disso, a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica não se configura como frete na operação de venda.

**CRÉDITOS. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS EM FROTA PRÓPRIA NA ENTREGA DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Não permitem a apuração de créditos da não cumulatividade, na condição de insumos, os gastos com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados para entrega de mercadorias aos clientes.

**CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS DE LIMPEZA. POSSIBILIDADE.**

Os materiais e serviços de limpeza utilizados pela pessoa jurídica na produção de alimentos podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da não cumulatividade, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência, como a comprovação da utilização nos ativos produtivos.

**CRÉDITOS. DESPACHO ADUANEIRO NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

As despesas referentes a despachante aduaneiro na exportação, por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos no regime não cumulativo, por ausência de previsão legal, e não devem ser confundidos com o frete na operação de venda.

**CRÉDITOS. ALUGUEL DE EMPILHADEIRA. VEÍCULO. IMPOSSIBILIDADE.**

O aluguel de empilhadeira não dá direito a crédito da não cumulatividade, por falta de previsão legal autorizativa, na hipótese de aluguel de veículos.

**CRÉDITOS. GASTOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. IMPOSSIBILIDADE.**

Os gastos com publicidade e propaganda não dão direito a créditos da não cumulatividade, por ausência de previsão legal autorizativa e por não corresponderem a insumos da atividade produtiva.

CRÉDITOS. EMBALAGENS PARA APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Consideram-se insumos as embalagens para apresentação utilizadas nos bens destinados à venda.

CRÉDITOS. MATERIAIS DE EMBALAGENS. PALLETS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para a apuração de crédito sobre a aquisição de materiais de embalagem ou pallets aplicados aos bens produzidos após o término do processo produtivo.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020 DECORRÊNCIA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação ao Cofins.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

NULIDADE. PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o Fisco e contribuinte, inexistindo ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa quando, na fase de impugnação, tenha sido concedida a oportunidade para o autuado, no prazo de trinta dias, apresentar suas razões de resistência ao lançamento fiscal.

NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

O ato administrativo encontra-se motivado quando expressa, de maneira clara, os fundamentos para a constituição do crédito tributário, podendo até mesmo ser realizado sem a prévia intimação ao sujeito passivo quando o Fisco acreditar dispor dos elementos suficientes para tal.

AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA. INOVAÇÃO OU ALTERAÇÃO DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

Não cabe ao órgão julgador promover alterações no lançamento de ofício que implique em agravamento da exigência inicial ou alteração ou inovação da fundamentação legal, sob pena de nulidade da decisão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Da referida decisão recorreu-se de ofício, em vista do valor do crédito exonerado, nos termos do art. 34 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pela Lei n.º 9.532/72, combinado com o art. 1º da Portaria MF 2/2023.

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste Recurso, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo os mesmos argumentos apresentados na sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Pedro Sousa Bispo**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura do relatório fiscal, trata o processo de autos de infração sobre diferenças apuradas de PIS e COFINS não cumulativos dos anos de 2019 e 2020, decorrentes das seguintes rubricas glosadas pela fiscalização:

- (i) aquisições de serviços alheios ao conceito de insumos;
- (ii) aquisição de bens alheios ao conceito de insumos;
- (iii) valores de demais documentos e operações geradoras de crédito alheias ao conceito de insumo (no caso, a locação de empilhadeiras);
- (iv) ajustes de acréscimo de créditos; e
- (v) despesas com fretes *interna corporis* alheios ao conceito de insumos.

Na DRJ, os julgadores decidiram excluir apenas a glosa de valores referentes a pagamentos do item “Serviços de Treinamento – Estrutura Logística de TR”, pagos nos meses de maio e junho de 2020, e dos materiais de embalagem para apresentação dos produtos, classificados no NCM 3923.90.00.

Em sua defesa, diz a recorrente que o auditor, ao efetuar a análise dos créditos apropriados, limitou-se a verificar apenas a descrição do item extraída da EFD-Contribuições, sem solicitar demais documentos, tanto que durante o procedimento de fiscalização a recorrente foi intimada uma única vez, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal. Tal fato levou a algumas conclusões erradas sobre a possibilidade de creditamento da rubrica, posto que restando comprovada a real natureza da rubrica, há previsão legal de creditamento, tais como dispêndios com locação de mão-de-obra utilizada para carga e descarga de insumos, fretes sobre vendas e fretes no transporte de insumos.

Constata-se nos autos que em algumas glosas operadas pela fiscalização a descrição do nome da conta, por si só, de fato, não indicava a real natureza dos valores lá contabilizados, a exemplo de “Serviço de treinamento – estrutura logística de TR” que, em verdade, tratava-se de dispêndios com locação de mão-de-obra utilizada para carga e descarga (tanto de insumos, quanto

de produtos acabados), bem como “Serviço de fretes carga/descarga” que, em verdade, se trataria de fretes de venda de produtos acabados aos seus clientes. O mesmo fato se deu com a conta “Serviço de frete sobre transferência-agregados a estoque” que, segundo a recorrente, tratar-se-ia de fretes no transporte de insumos.

Na impugnação apresentada à DRJ, a recorrente juntou alguns documentos por amostragem (notas fiscais) visando comprovar a real natureza das rubricas citadas.

O julgador da DRJ acolheu o reconhecimento de algumas comprovações relativas as rubricas citadas quanto a sua real natureza e em outras negou provimento, tendo em vista que o contribuinte teria deixado de apresentar todos os documentos que lastreassem as suas afirmações.

Ocorre que, em sede de recurso voluntário, o contribuinte apresentou vasta documentação adicional visando comprovar a real natureza daquelas rubricas citadas, que se apresentaram com a descrição equivocada.

Ao conferir a documentação apresentada, constatei que há indícios fortes de que a empresa, de fato, incorreu nas despesas citadas, com possibilidade de creditamento, embora não seja possível ainda se atestar que a documentação seja hábil e suficiente para comprovar as despesas, o que exige uma análise mais técnica pela auditoria fiscal nesse sentido.

Embora a legislação indique que o momento adequado para a apresentação de provas é na Impugnação, sabe-se que este Colegiado acolhe o entendimento de que todo o julgamento administrativo deve ser norteado pela busca da verdade material, a qual aqui é entendida como a flexibilização procedimental probatória.

Nesse sentido, em homenagem ao princípio da verdade material, entendo que a documentação apresentada citada deve ser analisada quanto a sua potencialidade para infirmar as conclusões tomadas pela Fiscalização no lançamento fiscal ora analisado.

Diante do exposto, proponho a conversão do julgamento em diligência a fim de que a unidade de origem realize os seguintes procedimentos:

- a) analisar os documentos apresentados em sede de recurso voluntário, relativos aos “doc 04 e doc.05 – arquivo não paginável), e informar se eles são hábeis e suficientes para comprovar que se trata de despesas com locação de mão-de-obra utilizada para carga e descarga (tanto de insumos, quanto de produtos acabados), bem como informar em qual contexto se dá a sua utilização nas atividades da empresa;
- b) analisar os documentos apresentados em sede de recurso voluntário, relativos ao doc.06 e informar se eles são hábeis e suficientes para comprovar que tais despesas se trata de fretes sobre vendas para envio dos produtos fabricados aos seus clientes; e

- c) analisar os documentos apresentados em sede de recurso voluntário, relativos ao doc.08 e informar se são hábeis e suficientes para comprovar que tais despesas se trata de fretes no transporte de insumos, bem como informar em qual contexto se dá a sua utilização nas atividades da empresa;
- d) indicar os reflexos das informações obtidas, na forma acima indicada, sobre o lançamento fiscal;
- e) efetuar quaisquer outras verificações que julgar necessárias para esclarecer as questões postas; e
- f) elaborar relatório fiscal conclusivo detalhando os procedimentos realizados, anexar todos os documentos gerados na diligência e facultar à recorrente o prazo de trinta dias para se pronunciar, nos termos do parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574, de 2011;

Concluída a diligência, os autos deverão retornar a este Colegiado para que se dê prosseguimento ao julgamento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo**