



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10320.723450/2012-57
ACÓRDÃO	3302-015.052 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DISTRIBUIDORA MARANHENSE DE FRANGOS E FRIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS – REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. FROTA PRÓPRIA. DEPRECIAÇÃO E MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO CONTÁBIL SEGREGADA. IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO DE CRÉDITO.

No regime de apuração não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, admite-se o aproveitamento de créditos relativos à aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Ainda que plausível a tese da essencialidade dos gastos com frota própria para a atividade de distribuição de produtos perecíveis, o direito ao crédito exige comprovação documental idônea e segregação contábil suficiente para demonstrar a utilização dos bens e serviços na geração de receita tributável.

A ausência de demonstração analítica da destinação específica dos veículos e dos critérios de depreciação adotados impede o reconhecimento dos créditos pleiteados.

Inovações recursais não conhecidas, a exemplo da alegação de nulidade do auto de infração por ausência de motivação, quando não suscitadas na impugnação, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

(assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares, Presidente.

Participaram da sessão os conselheiros Francisca das Chagas Lemos, Jose Renato Pereira de Deus, Marina Righi Rodrigues Lara, Mario Sergio Martinez Piccini, Renan Gomes Rego (substituto[a] integral), Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

1. Introdução

Trata-se do Auto de Infração nº 10320.723450/2012-57, lavrado em face da empresa Distribuidora Maranhense de Frangos e Frios Ltda., CNPJ nº 07.206.032/0001-91, em razão da apuração e utilização indevida de créditos da contribuição para o PIS e da COFINS, no regime de não cumulatividade, decorrentes de gastos com frota própria, especificamente:

Despesas com manutenção de veículos utilizados para entrega de mercadorias;

- Depreciação de veículos da frota própria, utilizados para a mesma finalidade.
- O período fiscalizado compreende dezembro de 2006 a setembro de 2007.

A autoridade fiscal concluiu que tais despesas não se enquadram como insumos, nos termos dos arts. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que estariam relacionadas ao transporte das mercadorias após sua industrialização ou aquisição para revenda, e, portanto, vinculadas à logística de comercialização, e não à cadeia produtiva propriamente dita.

Em decorrência do glosamento dos créditos, foi exigido o recolhimento das contribuições com a incidência de multa de ofício de 75%, além dos respectivos juros de mora.

2. Impugnação apresentada pela contribuinte

Em sede de impugnação administrativa, a contribuinte sustenta, em síntese, que:

- É responsável pela entrega das mercadorias aos clientes, o que faz parte da dinâmica comercial do seu modelo de negócio;

- A logística de transporte é realizada por frota própria, cujos custos com manutenção e depreciação integram o custo operacional necessário para a realização da atividade fim;
- Tais gastos são essenciais à consecução da receita tributável, pois sem a entrega, a operação não se completa;
- Os critérios de essencialidade e relevância justificam o reconhecimento do direito ao crédito, ainda que os bens e serviços não estejam diretamente aplicados na industrialização dos produtos.

Ainda que não mencione de forma literal a expressão “insumo do insumo”, a impugnação desenvolve raciocínio no sentido de que os gastos com transporte são indispensáveis à realização da atividade econômica, defendendo que esses custos operacionais são condição para o exercício da atividade de distribuição de alimentos perecíveis, caracterizando-se como despesa necessária ao cumprimento do objeto social da empresa.

Ao final, requer o cancelamento integral da exigência, com o reconhecimento do direito ao crédito das contribuições.

3. Julgamento da DRJ – Acórdão nº 03-31.148

A DRJ de São Luís, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o lançamento.

A decisão fundamentou-se nos seguintes pontos:

- As despesas com frota própria, manutenção e depreciação não se caracterizam como insumos, por estarem relacionadas ao transporte posterior à produção ou aquisição dos bens;
- O transporte das mercadorias até o cliente não se confunde com o processo produtivo, sendo uma atividade logística/comercial;
- A legislação vigente, interpretada à luz da jurisprudência administrativa à época, não reconhecia como insumo os custos com logística de entrega.

Dessa forma, considerou-se que os créditos apurados com base nessas despesas foram indevidamente apropriados, devendo ser glosados.

4. Recurso voluntário

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual reitera os argumentos centrais da impugnação e, adicionalmente:

- Aprofunda a argumentação relativa à essencialidade da logística de entrega, citando que a ausência do transporte inviabilizaria a concretização da receita;

- Introduce, de forma mais técnica, a tese do “insumo do insumo”, sustentando que, sem o serviço de transporte, mesmo que posterior à produção, não se realiza o fato gerador das contribuições;
- Argumenta que os custos com frota própria são insumos indiretos que integram a cadeia necessária à atividade da empresa, especialmente no caso de produtos perecíveis;
- Cita, como reforço argumentativo, jurisprudência do STJ e precedentes administrativos que passaram a evoluir na direção do reconhecimento da essencialidade em sentido amplo.

Embora alguns desses pontos tenham sido apresentados com maior densidade e precisão técnica apenas em sede recursal, o núcleo fático e jurídico da controvérsia — a essencialidade do transporte na atividade da empresa — já se encontrava delineado desde a impugnação.

Assim, não se configura inovação recursal, sendo plenamente admissível a análise dos desdobramentos jurídicos mais amplos trazidos no recurso.

5. Delimitação da matéria a ser apreciada

Dessa forma, delimita-se como objeto do presente voto:

Analisar se os gastos com manutenção e depreciação de veículos da frota própria, utilizados no transporte de mercadorias até os clientes, podem ser considerados insumos, à luz dos critérios de essencialidade e relevância definidos no REsp 1.221.170/PR, para fins de creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS no regime não cumulativo.

Eis o relatório.

VOTO

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma, motivo pelo qual passa a ser analisado.

1. Delimitação da controvérsia

A controvérsia posta neste processo consiste em avaliar se a contribuinte tem ou não direito ao crédito da contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, sobre despesas incorridas com manutenção e depreciação de veículos próprios, utilizados no transporte de mercadorias até os clientes.

A fiscalização entende que tais despesas não se enquadram no conceito de insumo, pois estariam relacionadas a uma etapa posterior à produção ou aquisição dos bens, tratando-se de mera atividade logística ou de comercialização, desvinculada do processo produtivo.

A contribuinte, por outro lado, defende que os gastos com a frota própria são essenciais à sua atividade operacional, integrando o custo necessário para a realização da receita tributável, sendo, portanto, passíveis de gerar crédito.

A decisão da DRJ foi pela manutenção integral da glosa. O recurso voluntário impugna tal entendimento, reiterando os argumentos da impugnação e reforçando a tese da essencialidade com base na jurisprudência consolidada.

2. Marco legal e jurisprudencial do crédito de PIS e COFINS no regime não cumulativo

Nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o contribuinte sujeito ao regime não cumulativo pode descontar créditos calculados com base nos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

O dispositivo legal estabelece:

“Art. 3º A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados com base nos seguintes custos, despesas e encargos, efetivamente pagos ou incorridos, no mês:

[...]

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.”

Contudo, a legislação não definiu o que se entende por “insumo”, o que gerou insegurança jurídica e divergência na interpretação do dispositivo, tanto na esfera administrativa quanto judicial.

A matéria foi pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema 779), em 22/02/2018, cuja ementa estabelece que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e relevância, em consonância com a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte.

Transcreve-se o seguinte excerto do voto vencedor, da lavra do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho:

“A definição de insumo deve considerar a essencialidade ou relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

A partir dessa decisão, consolidou-se o entendimento de que o conceito de insumo não se restringe à aplicação direta no processo de industrialização, mas deve ser examinado à luz

da realidade operacional da empresa, desde que haja inegável vínculo de necessidade entre a despesa e a obtenção da receita.

3. Aplicação do conceito de insumo aos gastos com frota própria

A questão ora debatida envolve especificamente a possibilidade de aproveitamento de créditos sobre:

- Despesas com manutenção de veículos da frota própria;
- Depreciação dos veículos utilizados no transporte de mercadorias até os clientes.

Segundo a contribuinte, tais gastos são essenciais à sua operação comercial, pois a entrega das mercadorias é feita exclusivamente por meio de sua frota própria. Essa sistemática não decorre de conveniência, mas da necessidade de controle logístico, conservação de produtos perecíveis e cumprimento de prazos junto à clientela. O custo com veículos, portanto, integra a cadeia operacional da empresa, ainda que não componha diretamente o processo de produção.

À luz do critério da essencialidade, estabelecido no REsp 1.221.170/PR, o exame do direito ao crédito exige a verificação de dois aspectos centrais:

- A atividade econômica efetivamente exercida pela contribuinte;
- A necessidade do bem ou serviço para o desempenho dessa atividade, em sua plenitude.

É exatamente essa a perspectiva que se deve adotar no presente caso.

4. A natureza da atividade da contribuinte: distribuição de alimentos perecíveis

A Distribuidora Maranhense de Frangos e Frios Ltda. atua no ramo de comercialização e distribuição de produtos alimentícios perecíveis, conforme consta de seu objeto social e dos documentos constantes dos autos.

Essa atividade, por sua própria natureza, demanda uma estrutura logística rígida, voltada à manutenção da qualidade e segurança dos produtos transportados, com exigência de pontualidade nas entregas, conservação térmica e rastreabilidade.

A entrega dos produtos ao cliente final não constitui etapa meramente acessória ou eventual, mas sim parte indissociável da execução da atividade empresarial da contribuinte, sob pena de perecimento da mercadoria, descumprimento contratual e prejuízo ao fluxo de receita.

Assim, pode-se afirmar que, dentro do modelo de negócio adotado pela contribuinte, o transporte é condição necessária e obrigatória para o cumprimento de sua atividade econômica. Em outras palavras, sem o transporte, não há venda; sem venda, não há receita tributável.

Dessa forma, os custos associados à frota própria (manutenção e depreciação) devem ser analisados sob o prisma do conceito de insumo conforme delineado pela jurisprudência do STJ.

5. Aplicação do conceito de insumo às despesas com frota própria e depreciação de veículos

Conforme delineado na Parte I deste voto, a contribuinte defende que os gastos com frota própria, especialmente a depreciação de veículos e a manutenção correlata, constituem insumos essenciais à sua atividade comercial, consistente na distribuição de alimentos perecíveis.

A legislação aplicável, conforme já citado (art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), autoriza o aproveitamento de créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumo, sem definir, contudo, de modo expresso, o alcance desse conceito. Tal ausência gerou discussões tanto no âmbito judicial quanto administrativo, mas, no presente voto, a análise será feita com base na legislação e nos documentos constantes dos autos, em respeito à limitação estabelecida.

Do ponto de vista fático, os documentos apresentados pela contribuinte, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, indicam que a frota própria é utilizada na entrega direta dos produtos aos clientes, o que faz parte do modelo operacional adotado.

Na impugnação, a contribuinte afirma expressamente que:

“(…) as despesas objeto de glosa estão diretamente relacionadas à atividade da empresa, tendo em vista que é por meio de seus próprios veículos que são feitas as entregas das mercadorias vendidas.”

Esse ponto é reiterado no recurso voluntário, no qual a recorrente reforça que:

“(…) a entrega da mercadoria é parte integrante da atividade da empresa, e as despesas com frota própria não são despesas administrativas ou de conveniência, mas custo necessário à execução da atividade de distribuição.”

Com base nesses documentos, é possível constatar que os argumentos da contribuinte estão lastreados em fatos concretos e coerentes com sua atividade comercial, e que as despesas impugnadas não dizem respeito a veículos administrativos, mas sim àqueles utilizados na operação logística de entrega.

Portanto, ainda que não se disponha de prova robusta e documental detalhada de cada veículo ou gasto individualizado nos autos, há, nos documentos analisados, indícios suficientes de que as despesas com frota própria integram a estrutura funcional da atividade da empresa.

6. Da necessidade de segregação e demonstração contábil dos gastos

Apesar da plausibilidade dos argumentos apresentados pela contribuinte, impõe-se uma consideração importante: o direito ao crédito não pode ser reconhecido de forma genérica ou presumida.

Conforme reiterado ao longo do processo, inclusive pela fiscalização, não foram apresentados documentos suficientes para demonstrar de forma analítica e individualizada a destinação de cada veículo, os critérios de depreciação aplicados e o nexo com a operação de venda.

Na decisão de primeira instância, o acórdão da DRJ ressalta expressamente que:

“(...) a contribuinte não comprovou, com documentos contábeis e fiscais, que os bens em questão tenham sido efetivamente empregados nas atividades geradoras de receita tributável.”

Esse ponto não foi adequadamente suprido no recurso voluntário. Ainda que a argumentação jurídica tenha sido reforçada, não houve acréscimo de novos documentos comprobatórios que pudessem afastar a conclusão da autoridade fiscal.

Assim, mesmo reconhecendo que, em tese, os custos com frota própria podem, sim, integrar o conceito de insumo conforme o modelo operacional da empresa, no caso concreto não restou demonstrado com precisão o nexo entre os bens e os serviços e a geração da receita, o que impede o reconhecimento pleno do crédito pleiteado.

7. Da análise da tese do “insumo do insumo”

No recurso voluntário, a contribuinte invoca, ainda que de forma genérica, o argumento segundo o qual as despesas impugnadas corresponderiam a “insumos de insumos”, tese segundo a qual os bens ou serviços que viabilizam a utilização dos insumos propriamente ditos também poderiam ensejar crédito no regime não cumulativo.

Embora a tese não tenha sido articulada com essa denominação na impugnação, a linha de argumentação construída — especialmente ao defender que os gastos com frota própria seriam estruturalmente necessários para o cumprimento da atividade comercial — permite concluir que a lógica do “insumo do insumo” estava presente de forma implícita.

Dessa forma, não se trata de inovação recursal vedada, mas de refinamento argumentativo compatível com os limites traçados na impugnação, e, por isso, pode e deve ser conhecido por este colegiado.

Contudo, tal como no item anterior, a ausência de comprovação documental e contábil individualizada quanto à destinação dos bens e serviços impede a caracterização dos itens como insumos na forma exigida pela legislação.

8. Da alegação de nulidade do auto de infração por ausência de motivação

Por fim, o recurso voluntário suscita, como matéria autônoma, a nulidade do auto de infração, sob o argumento de que a autoridade fiscal não teria indicado de forma clara e motivada os fundamentos que levaram à glosa dos créditos.

Trata-se, contudo, de matéria nova, que não foi aventada na impugnação, conforme se observa de sua leitura integral.

Como se sabe, a alegação de nulidade formal do lançamento deve ser arguida na primeira oportunidade de defesa, sob pena de preclusão, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Além disso, verifica-se, a partir da leitura do próprio auto de infração, que a autoridade fiscal especificou os fundamentos legais da glosa, mencionando os dispositivos aplicáveis, as planilhas utilizadas na apuração e a ausência de comprovação da essencialidade dos bens e serviços apontados.

Portanto, não há que se falar em nulidade por ausência de motivação, tampouco em vício formal do lançamento.

9. Conclusão

Após análise detalhada do auto de infração, da impugnação, do acórdão da DRJ e do recurso voluntário, é possível estabelecer as seguintes conclusões:

- **Objeto da autuação:** a fiscalização glosou créditos de PIS e COFINS, sob o regime não cumulativo, referentes a despesas com manutenção e depreciação de veículos da frota própria da contribuinte, sob o argumento de que tais gastos não se enquadram no conceito de insumo previsto no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.
- **Defesa da contribuinte:** tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, a contribuinte sustenta que tais despesas são essenciais ao exercício de sua atividade de distribuição de produtos perecíveis, integrando a cadeia de custos necessária à obtenção da receita tributável.
- **Decisão da DRJ:** a DRJ julgou improcedente a impugnação, por entender que os custos com transporte e logística de entrega não se qualificam como insumos, mas como atividades de natureza comercial.
- **Recurso voluntário:** a recorrente reforça a tese da essencialidade e invoca a noção de “insumo do insumo”, defendendo que, mesmo que indiretamente, os gastos com frota própria são indispensáveis à realização da receita.
- **Inovação recursal:** embora a tese do “insumo do insumo” represente apenas um refinamento argumentativo da defesa já apresentada, a alegação de nulidade do auto por ausência de motivação não foi suscitada na

impugnação e, portanto, não pode ser conhecida nesta instância, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

- **Provas apresentadas:** os documentos apresentados demonstram a existência de frota própria, mas não há comprovação analítica e individualizada dos gastos com depreciação e manutenção, nem segregação contábil suficiente para confirmar que os veículos são utilizados exclusivamente na atividade-fim.
- **Conclusão sobre o mérito:** embora se reconheça que o transporte dos produtos perecíveis faz parte do modelo de negócio da contribuinte, a ausência de comprovação contábil específica impede o reconhecimento do direito ao crédito pretendido. Nesse contexto, a glosa deve ser mantida.

10. Dispositivo

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Eis o meu voto.

Assinado Digitalmente

José Renato Pereira de Deus