



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



**Processo nº** 10660.905828/2012-88  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-011.468 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de novembro de 2021  
**Recorrente** LATICINIOS VERDE CAMPO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Então, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

COMBUSTÍVEIS. FROTA PRÓPRIA. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O combustível adquirido para o transporte em frota própria de produtos acabados gera crédito da não-cumulatividade da COFINS, por subsunção ao conceito de “frete na operação de venda”, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

INSUMO. FRETE DE LEITE IN NATURA. POSSIBILIDADE.

Os fretes de aquisição de matérias-primas são essenciais e relevantes, com crédito assegurado no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas dos fretes de leite *in natura*. E, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes ao combustível adquirido para o transporte em frota própria de produtos acabados. Vencido o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes que negava provimento ao recurso voluntário nesse tópico. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-011.454, de 23 de novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10660.905814/2012-64, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

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 acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de COFINS.

Para análise do feito, a fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Varginha (MG) foi solicitado a contribuinte apresentar livros, documentos e memórias de cálculo que possibilitassem aferir o montante dos créditos requeridos, sendo constatadas glosas, conforme Termo de Verificação Fiscal, em síntese:

*(...) Da Glosa dos Créditos Presumidos COFINS - Agroindústria*

*Por consequência dessa verificação preliminar, constatamos que o contribuinte solicitou no PER em questão parte dos Créditos Presumidos de COFINS referentes à agroindústria vinculados à Receita não tributada no mercado interno. No entanto, esse Crédito Presumido apurado conforme a Lei 10.925/2004 não é passível de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento, somente podendo ser utilizado no desconto/dedução da COFINS Apurada no próprio DACON, portanto, efetuamos a GLOSA TOTAL desses créditos pleiteados pela empresa (...)*

*Cabe destacar, que embora essa parte dos créditos relativa ao Crédito Presumido COFINS-Agroindústria tenha sido integralmente glosada no PER COFINS-Mercado Interno, foi considerada como saldo de meses anteriores desses créditos no Recálculo do Dacon da empresa constante do Anexo I que é parte integrante desse Termo de Verificação Fiscal. (...)*

*Da Glosa dos Créditos Básicos COFINS – Art. 3º da Lei n.º 10.833/2003*

*(...)*

*Em relação aos créditos Básicos de COFINS apurados pela empresa, ocorreram três tipos de glosa:*

*Glosa em relação ao incorreto rateio das receitas vinculadas demonstrada no Anexo II, resultando na reapuração dos valores de créditos a descontar de COFINS Aquisição Mercado Interno retificados no Anexo I nas linhas 15 das colunas D e E, uma vez que os créditos auferidos com base na receita obtida no mercado interno devem ser proporcionalizados a partir dos tipos de receita que compõem a Receita Bruta total.*

*Glosa proporcional às notas fiscais glosadas discriminadas no Anexo III que sofreram também rateio na proporção das receitas vinculadas – receitas tributadas no mercado interno e receitas não tributadas no mercado interno.*

*Glosa Crédito Básico correspondente ao Frete do Leite in Natura, uma vez que esse tipo de crédito corresponde a um Crédito Presumido.*

(...)

*Dos Motivos de Glosa dos Créditos Básicos referentes às linhas 01,02 e 12 do Dacon*

(...)

*Combustível Não Enquadrado como Insumo*

*A despesa com combustível utilizado em frota própria ou utilizado indiretamente na produção, não se enquadra no conceito de insumo, levando em consideração o inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833/2003 c/c a alínea “b” do inciso I e o parágrafo 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF 404/2004, uma vez que não são diretamente consumidos ou aplicados no processo produtivo, mesmo que constituam uma necessidade operacional da empresa. Assim sobre tais dispêndios não é permitida a apuração de crédito a ser descontado da COFINS no regime não cumulativo.*

(...)

*Serviço Não Enquadrado Conceito Insumo*

*O serviço de contratação de contabilidade junto a terceiros, ainda que de pessoa jurídica, por se destinar a atividade-meio da empresa e não se enquadrar no conceito de Insumo, nos termos do inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e na alínea “b” do inciso I e o parágrafo 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF 404/2004, e ainda por não estar expressamente previsto na legislação, não dá direito a crédito da(o) COFINS.*

(...)

*Dos Motivos de Glosa dos Créditos Básicos correspondentes ao Frete do Leite in Natura*

*O crédito relativo ao frete acompanha o tipo de crédito a ele vinculado, como o tipo de crédito em relação à aquisição do Leite in Natura é o presumido, o frete acompanha o crédito principal, sendo, portanto, também crédito presumido e não básico como calculado pela empresa.*

*Por isso, esse crédito relativo ao frete do Leite in Natura calculado como básico, pela alíquota 7,6%, nas planilhas apresentadas pela empresa foi glosado integralmente do PER em análise. No entanto, foi incluído como crédito presumido na linha 25 do Dacon, recalculado pela alíquota correta de 4,56%, ou seja, refletindo em um aumento de valor do crédito Presumido, conforme discriminado na reapuração do Crédito Presumido na retificação da Ficha 24 no Anexo I.*

Diante do contido na Informação Fiscal, fora expedido o Despacho Decisório deferindo parcialmente o crédito solicitado, assim como homologando parcialmente as DComp apresentadas.

Cientificada do referido Despacho Decisório, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade, tecendo seus argumentos.

Inicialmente, a interessada faz breve relato dos acontecimentos, resumindo seu pleito e as razões da redução do valor inicialmente solicitado.

Em seguida, expõe seu entendimento, em síntese:

#### *DIREITO*

*(...)Glosa de créditos básicos referentes à aquisição de insumos – Combustível não enquadrado como insumo pela RFB.*

Conforme se depreende dos autos administrativos, o entendimento que fundamentou a glosa de créditos na aquisição de combustível se deve ao fato de que este foi adquirido para utilização em frota própria além de não ser diretamente consumido ou aplicado no processo produtivo, ainda que constitua necessidade operacional da empresa.

*(...)*

*Sobre a aquisição de combustível para ser utilizado na frota própria, a questão merece algumas considerações.*

*Nesse aspecto, cumpre salientar que os combustíveis, que geram crédito passível de compensação, são utilizados no abastecimento dos veículos transportadores das mercadorias fabricadas.*

*(...)*

*Assim, é possível concluir que, em se tratando de transporte próprio os custos da operação não são reconhecidos como passíveis de creditamento, por sua vez, caso a empresa optasse por contratar empresa interposta para realização da operação poderia descontar os créditos relativos ao custo da operação (frete) realizada.*

(...)

*Desta forma, o direito ao crédito gerado pelos custos do frete devem ser estendidos, também, à aquisição de combustíveis para abastecimento de veículos próprios utilizados no transporte dos produtos.*

*De outro norte, também para fins de creditamento dos custos de aquisição de combustível pela contribuinte, importante se faz o reconhecimento deste combustível como insumo, na cadeia de produção da contribuinte.*

(...)

*Destarte, tem-se pacificado que o restritivo conceito de insumo, presente nas Instruções Normativas nº 267/02 e 404/04, não deve ser considerado na sistemática de creditamento do PIS e da COFINS, devendo ser considerado a essencialidade dos produtos no processo produtivo.*

*Diante disso, é notório que o combustível utilizado no abastecimento da frota própria destinada ao transporte dos produtos é insumo essencial na cadeia de produção da contribuinte. A distribuição faz parte, efetivamente, da cadeia de produção e se a contribuinte não transportasse os produtos por si mesma com certeza deveria contratar uma transportadora terceirizada para o fazer.*

*Nesse aspecto, tornaria a questão de que, se a transportadora fosse terceirizada esses custos seriam creditados.*

*Conforme demonstrado é direito da contribuinte a apuração dos créditos referentes à despesa com combustível, seja pelo princípio da isonomia em relação aos custos da terceirização do transporte, seja pelo fato do combustível da frota dos veículos destinados à distribuição dos produtos consistir em insumo essencial na cadeia de produção da contribuinte, não devendo o crédito apurado em relação a esse custo sofrer qualquer tipo de glosa.*

*(...) Glosa dos créditos correspondentes ao frete do leite in natura – correta classificação efetuada pela contribuinte*

*Em relação ao crédito do frete do leite in natura apurado pela contribuinte entendeu a RFB que "o crédito relativo ao frete acompanha o tipo de crédito a ele vinculado, como o tipo de crédito em relação à aquisição do leite in natura é o presumido, o frete acompanha o crédito principal, sendo, portanto, também crédito presumido e não básico como calculado pela empresa."*

*Diante disso, a RFB procedeu com a glosa do crédito em questão, calculado como básico pela alíquota 7,6% e incluído como presumido, recalculado pela alíquota de 4,56%.*

*Contudo, a apuração do crédito da maneira como procedeu a contribuinte encontra-se correta. Isto porque no caso sob análise, o valor do frete relativo ao transporte dos insumos do fornecedor para indústria não foi deduzido na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS com base no artigo 3o, inciso IX, das Leis 10.637 e 10.833 - que, de fato, não abarca tal hipótese.*

(...)

*Desse modo, considerando a interpretação extensiva que o CARF vem conferindo ao artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, verifica-se o desacerto do despacho decisório, na parte em que deixou de homologar os créditos relativos ao frete na aquisição de leite in natura, mormente por se tratar de serviço essencial à fabricação dos produtos comercializados.*

*Entendimento contrário acabará por, mais uma vez, afrontar diretamente o princípio da não cumulatividade, sendo imperioso considerar-se que o frete foi inclusive tributado pelo PIS e COFINS. Desta forma, assim como já argumentado supra, tendo havido recolhimento, exsurge o inegável direito ao crédito, sob pena de afronta ao consagrado princípio em apreço. Desta forma, imperioso seja acatada a classificação dos créditos na forma como apresentada pelo contribuinte, restando reformada a decisão no que tange à sua classificação como crédito presumido.*

Por fim, a Interessada solicita que a presente manifestação de inconformidade seja procedente.

A DRJ negou provimento à manifestação de inconformidade. A decisão foi assim ementada, em síntese:

**AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.**

Nos termos da legislação de regência, as pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem vegetal ou animal destinadas à alimentação humana ou animal, podem descontar como créditos as *aquisições* de insumos, considerados os percentuais de acordo com a natureza dos insumos adquiridos.

**POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO. CRÉDITO PRESUMIDO.**

Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado, integra o valor de aquisição dos insumos e deve seguir o

regime de crédito desses, que é o crédito presumido passível de ser deduzido das contribuições devidas em cada período de apuração.

Em recurso voluntário, a empresa reitera os argumentos de sua defesa anterior, sustenta o conceito de insumo como aquele essencial e relevante ao processo produtivo, para requerer o crédito a esse título dos combustíveis utilizados em frota própria para transporte de produtos acabados e fretes de leite *in natura*.

Ao final, requer o provimento do recurso.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

A controvérsia dos autos é o aproveitamento de créditos, no regime não cumulativo da COFINS, dos combustíveis utilizados em frota própria para transporte de produtos acabados e do frete de aquisição do leite *in natura*.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial n.º 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, logo são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa que, no caso, é a fabricação de produtos lácteos.

### **Créditos de combustíveis utilizados em frota própria para transporte de produtos acabados**

A autoridade fiscal motivou a glosa nos seguintes termos:

#### Combustível Não Enquadrado como Insumo

19. A despesa com combustível utilizado em frota própria ou utilizado indiretamente na produção, não se enquadra no conceito de insumo, levando em consideração o inciso II do Art.3º da Lei 10.833/2003 c/c a alínea “b” do inciso I e o parágrafo 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF 404/2004, uma vez que não são diretamente consumidos ou aplicados no processo produtivo, mesmo que constituam uma necessidade operacional da empresa. Assim sobre tais dispêndios não é permitida a apuração de crédito a ser descontado da COFINS no regime não cumulativo

A Recorrente aduz que o combustível adquirido é para o transporte em frota própria de produtos acabados.

O crédito pleiteado tem suporte no IX, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003. Nesse sentido, o acórdão n.º 3201-008.745, j. 24/06/2021, Relator Conselheiro Hécio Lafeté Reis:

**CRÉDITO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. OPERAÇÕES DE VENDA. POSSIBILIDADE.**

Considerando que o transporte de produtos acabados tem como destino final a venda, já contratada ou a contratar, ainda que dependente de passagem por estabelecimento comercial da pessoa jurídica, os gastos de manutenção e funcionamento da frota própria do Recorrente, incluindo combustíveis e lubrificantes, revestem-se da natureza de despesas de transporte na venda, equiparando-se, portanto, aos dispêndios com frete.

Assim, o combustível adquirido para o transporte em frota própria de produtos acabados gera crédito da não-cumulatividade da COFINS, por subsunção ao conceito de “frete na operação de venda”, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

**Frete na aquisição do leite *in natura***

Apontou a fiscalização que:

**II.2.2 – Dos Motivos de Glosa dos Créditos Básicos correspondentes ao Frete do Leite *in Natura***

23. O crédito relativo ao frete acompanha o tipo de crédito a ele vinculado, como o tipo de crédito em relação à aquisição do Leite *in Natura* é o presumido, o frete acompanha o crédito principal, sendo, portanto, também crédito presumido e não básico como calculado pela empresa.

24. Por isso, esse crédito relativo ao frete do Leite *in Natura* calculado como básico, pela alíquota 7,6%, nas planilhas apresentadas pela empresa foi glosado integralmente do PER em análise. No entanto, foi incluído como crédito presumido na linha 25 do Dacon, recalculado pela alíquota correta de 4,56%, ou seja, refletindo em um aumento de valor do crédito Presumido, conforme discriminado na reapuração do Crédito Presumido na retificação da Ficha 24 no Anexo I.

Sustenta a Recorrente que esse dispêndio é insumo, pois “sem que haja o deslocamento do leite *in natura* para a fábrica, a produção simplesmente não ocorrerá; ou seja, trata-se de serviço necessário à consecução da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte”.

São passíveis de creditamento os fretes nas aquisições de leite *in natura*, mas desde que tenham sido tributados pela COFINS, suportados pelo adquirente e pagos a pessoa jurídica domiciliada no País.

No caso em comento, observa-se nos autos que os fretes foram contratados de pessoas jurídicas que não se confundem com os fornecedores do leite *in natura*. Além disso, (i) é incontroverso que o leite *in natura* é matéria-prima dos produtos lácteos produzidos pela Recorrente; (ii) os fretes foram prestados por empresas de transporte e (iii) os CFOP das operações são 1352 e 2352, referentes à aquisição de transporte por estabelecimento industrial.

Por isso, a essencialidade e relevância estão comprovadas, bem como cumpridos os requisitos legais, logo se admite o crédito a título de insumo com suporte no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

Do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas dos fretes de leite *in natura* e para reverter as glosas referentes ao combustível adquirido para o transporte em frota própria de produtos acabados.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas: dos fretes de leite *in natura* e referentes ao combustível adquirido para o transporte em frota própria de produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora