



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11060.901009/2014-55
ACÓRDÃO	3102-003.138 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUIZ MINOZZO & CIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Não cabe apreciação de matéria que não foi contestada em Recurso Voluntário, por ausência de apresentação da fundamentação da contestação, sendo aplicado o art. 17, do Decreto nº 70.25/1972.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, conforme Súmula CARF nº 217.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar o processo da seguinte forma: i) por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário; e ii) por maioria, para negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Joana Maria de Oliveira Guimarães e Wilson Antônio de Souza Correa que davam provimento parcial para reverter a glosa com relação aos combustíveis e lubrificantes.

Sala de Sessões, em 13 de novembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 109-004.288, proferido pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 09/DRJ09, que por unanimidade de votos julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Por bem retratar os fatos, reproduzo o relatório do voto da Primeira Instância.

Trata o processo de contestação contra indeferimento de Pedido de Ressarcimento – PER nº 16269.84637.010514.1.1.11-3509, de Cofins não cumulativa – Mercado Interno, relativo ao 1º trimestre/2013, por não constatar direito ao crédito pleiteado de R\$ 11.665,55, não homologando, em consequência, as compensações declaradas nas Dcomp nºs 25551.04627.310714.1.3.11-2147 e 36939.83950.311014.1.3.11-3346, conforme Despacho Decisório da DRF Santa Maria/RS (rastreamento nº 109601699), emitido em 05/10/2015, tendo como enquadramento legal a Lei nº 10.637, de 2002, a Lei nº 10.865, de 2004, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2.005, além do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Segundo o Relatório de Fiscalização, a empresa atua no ramo agrícola, efetuando, dentre outras operações, a compra e venda de insumos agropecuários, comércio de sementes e cereais, realizando operações de vendas de produtos no mercado interno e externo. Nas verificações efetuadas, em relação às operações do mercado interno de PIS e Cofins não cumulativos do 1º ao 4º trimestre de 2013, no intuito de avaliar a coerência das informações prestadas nos Dacon, com base em arquivos digitais, em documentação apresentada pela contribuinte, e nas notas fiscais de aquisição – escolhidas por amostragem, foram constatados valores de despesas com conservação de silos, de combustíveis e lubrificantes e com conservação de carretas, para os quais não existem previsão legal para o aproveitamento do crédito e, por isso, foi efetuada a glosa nos períodos respectivos. Também foi verificada divergência em relação ao rateio dos custos, despesas e encargos vinculados ao mercado interno e às receitas de exportação, sendo então rateados entre as receitas tributadas no mercado interno e não tributada, levando-se em conta as vendas com alíquota zero, com suspensão e remessa de mercadorias com fim específico de exportação. Foram consideradas no procedimento fiscal, também as vendas de produtos tributados (farelo de soja, de arroz e de trigo, produtos veterinários, trilha, zero espuma e sal) que foram informados no Dacon como de alíquota zero.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada, por intermédio de seu representante legal, apresentou, em 27/11/2015, Manifestação de Inconformidade, alegando omissão do despacho

decisório na descrição da matéria, pela falta de clareza, não oferecendo condições de se precisar quais os créditos que não foram admitidos e, especialmente, as razões para tanto, o que impede o exercício constitucional ao contraditório e a ampla defesa.

Diz que a Lei nº 11.033, em seu art. 17, reconheceu que as empresas que exportem produtos possam manter os créditos de PIS e Cofins mesmo quando as vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência, sendo esse exatamente o caso dos autos, onde a empresa realiza vendas para o mercado externo e detém o direito a créditos da não cumulatividade. Ressalta que as legislações instituidoras da não cumulatividade (art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003) foram claras no sentido de assegurar o direito da empresa em apurar créditos de despesas incorridas com combustíveis, lubrificantes e manutenção da frota. Transcreve ementas da esfera administrativa e judicial sobre o assunto. Assevera que ela realiza o seu próprio transporte quando da venda dos produtos, caracterizando a hipótese de frete próprio que, por óbvio, integra a cadeia de produção/comercialização, havendo previsão legal expressa de frete na operação de venda (inciso IX do art. 3º), por isso devem ser considerados os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte dos produtos e se não se identificam com o processo de produção ou transformação de bens, estão relacionados a gastos com a estrutura comercial da empresa. É o relatório.

Assim decidi a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

Sendo os dados utilizados para embasar o procedimento fiscal extraídos de arquivos e informações apresentados pela contribuinte em confronto aos valores informados em Dacon, e havendo sido demonstrado o resultado apurado pela fiscalização em relatórios e tabelas, com ciência à interessada, não se vislumbra cerceamento ao direito de defesa, por desconhecimento ou limitação à possibilidade de defesa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO. BENS E SERVIÇOS.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, no sistema da não cumulatividade, os bens e serviços adquiridos e utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens e serviços destinados à venda, como também os gastos utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção dos bens e serviços finais.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS PARA O TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS.

Os gastos com combustível e lubrificantes utilizados em caminhões para o transporte dos produtos vendidos (produto final), não podem ser considerados como insumos geradores de créditos do PIS e da Cofins, por não integrarem quaisquer das etapas de produção de bens destinados à venda.

MANUTENÇÃO DE BENFEITORIAS. MANUTENÇÃO DA FROTA.

Os gastos com manutenção de veículos (carretas) e de instalações e benfeitorias (silos) não podem ser considerados como insumos geradores de créditos do PIS e da Cofins, por não se constituírem em bens utilizados no processo produtivo da empresa, não integrando quaisquer das etapas de produção de bens destinados à venda ou da prestação de serviços.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 23 de setembro de 2021 e apresentou Recurso Voluntário no dia 19 de outubro de 2021.

Em seu Recurso Voluntário alega o seguinte:

- I. O conceito de insumo deve ser apreciado sob a ótica dos critérios de essencialidade e relevância, e que o ramo de atividade da Recorrente exige o transporte de grãos por seus caminhões como parte integrante do processo produtivo.

- II. O inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, prevê expressamente a possibilidade de apropriação de créditos referentes a combustíveis e lubrificantes como insumos.
- III. A Recorrente utiliza transporte próprio para movimentar os produtos destinados à venda.
- IV. É devida a apropriação de créditos decorrentes de atividades que resultarão na exportação de produtos pela aplicação do art. 17, da Lei nº 11.033/2004.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

Por tais razões, REQUER se digne Vossa Senhoria dar provimento ao presente Recurso Voluntário para, em reformando a decisão em questão, reconhecer os créditos de PIS e COFINS decorrentes de custos com lubrificantes, combustíveis e manutenção de frota.

ANTE TODO O EXPOSTO a Empresa requer se dignem Vossas Senhorias receberem e proverem o presente Recurso Voluntário para, reformando o Acórdão recorrido, reconhecer a validade dos créditos da COFINS apurados pela Empresa a título de combustíveis, lubrificantes e manutenção de silos e, por conseguinte, homologar as compensações efetuadas pela recorrente.

Nesses Termos,

Pede e espera deferimento.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

1. Da matéria não impugnada

Nas glosas realizadas pela Administração Tributária e que deram origem ao contencioso controlado por este processo, constam gastos com os valores de despesas de conservação de silos, que são citados apenas superficialmente na descrição dos fatos no Recurso Voluntário sem, contudo, tecer qualquer consideração sobre estes gastos e sua elegibilidade para serem considerados como créditos válidos a serem reconhecidos na apuração não cumulativa de PIS/COFINS.

Desta forma, considero que não houve recurso referente a estas glosas por ferir o Princípio da Dialecicidade por não ter apresentado os fundamentos de sua contestação ou os motivos que fundamentem especificamente seu pedido em relação a estes itens.

Recorro-me de forma complementar ao Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, em seu art. 932, que transcrevo abaixo:

Art. 932. Incumbe ao relator:

- I - dirigir e ordenar o processo no tribunal, inclusive em relação à produção de prova, bem como, quando for o caso, homologar autocomposição das partes;*
 - II - apreciar o pedido de tutela provisória nos recursos e nos processos de competência originária do tribunal;*
 - III - não conhecer de recurso inadmissível, prejudicado ou que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida;*
- (...)

Sendo assim, considero matéria não impugnada os itens acima listados, contra os quais torna-se definitiva a Decisão de Primeira Instância, nos termos do art. 17, Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

2. Mérito

No Recurso Voluntário, a Recorrente argumenta que os gastos com combustíveis e lubrificantes são essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo e, portanto, precisam ser reconhecidos como insumos, num primeiro momento.

Em seguida, sem fazer qualquer separação, entre esta primeira alegação e a próxima, também alega que tratam-se de despesas para operar frota própria de veículos utilizados não no processo produtivo, mas no transporte de produtos acabados para a venda, o que impede uma clara definição de se todos os gastos ou apenas parte deles são específicos ao processo produtivo, ou se há parte deles que possam ser atribuídos a produtos em elaboração. Na verdade, mais adiante no Recurso Voluntário afirma claramente que trata de fretes ou despesas de transporte de produtos acabados, sem especificar se foram efetivamente vendidos ou destinados a outros estabelecimentos da Recorrente, como podemos constatar abaixo:

No caso dos autos, a atividade da empresa é o beneficiamento e comercialização de grãos e outros bens, sendo imprescindível a utilização de transporte das mercadorias (seja próprio ou terceirizado). Assim, quando realizado o transporte dos produtos em seus caminhões, incorre em custos com combustíveis, lubrificantes, além da manutenção de sua frota que, nos termos da decisão do STJ, devem ser considerados para fins de créditos do PIS e da COFINS.

Portanto, à luz do precedente em RECURSO REPETITIVO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, deve a questão dos autos ser enfrentada, afastando a omissão apontada como existente, que certamente levará ao provimento do recurso também neste tópico.

(...)

Nota-se, portanto, que as legislações instituidoras da não-cumulatividade do PIS/COFINS foram claras no sentido de assegurar o direito da empresa em apurar créditos das despesas incorridas com combustíveis, lubrificantes e manutenção de frota, sem as limitações apresentadas na decisão.

Como bem reconhecido em decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.235.979/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014), tratando dos créditos de PIS e COFINS combustíveis, conclui que “Em outras palavras, caracterizada a prestação de serviços de transporte, ainda que associada à venda de suas próprias mercadorias, há de ser reconhecido o direito ao creditamento pelo valor pago na aquisição das peças, combustíveis e lubrificantes necessários a esse serviço, posto que insumos. ...” No mesmo sentido são as decisões exaradas, nas esferas administrativa e judicial, como se observa pelas ementas abaixo transcritas:

(...)

Reitera-se o fato relevante para a solução da presente controvérsia que deve ser considerado, qual seja, que a empresa LUIZ MINOZZO realiza o seu próprio transporte quando da venda dos produtos, caracterizando a hipótese de frete próprio que, por óbvio, integra a cadeia de produção/comercialização.

O contrato social e os documentos trazidos aos autos comprovam que entre as atividades da empresa está o transporte de mercadorias, portanto, combustíveis e lubrificantes são sim insumos na prestação de suas atividades.

Neste sentido, destaca-se a previsão expressa da Lei 10.833, que em seu artigo 3º, inciso IX, assegura o direito de desconto do crédito em relação a, entre outros, despesas de frete, conforme segue:

LEI 10.833 - "(...) Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...) IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor."

Com efeito, a aquisição de combustíveis realizada pela empresa LUIZ MINOZZO configura hipótese de despesa na venda de produto já produzido, portanto, parte do ciclo direto de comercialização que segue a produção.

São despesas que se não se identificam com o processo de transformação ou produção dos bens e produtos, estão relacionadas aos valores gastos com a estrutura comercial da empresa, sendo, portanto, aplicado o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833.

Conclui-se, portanto, considerando as peculiaridades da atividade social da LUIZ MINOZZO, aliadas à característica própria do transporte das mercadorias por ela vendidas, que ou a despesa com combustíveis utilizados no transporte (frete) das vendas é também um componente do tipo "insumo" previsto no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, ou, então constitui-se em despesa de vendas, pois a operação é realizada com esse propósito e o ônus é suportado pelo vendedor, permitindo, então, o direito ao creditamento de tal despesa com o frete conforme previsão no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833.

Por fim, trazemos outro precedente do CARF que corrobora com o entendimento aqui sustentado:

(...)
Com efeito, a aquisição de combustíveis realizada pela empresa LUIZ MINOZZO configura hipótese de despesa na venda de produto já produzido, portanto, parte do ciclo direto de comercialização que segue a produção.

São despesas que se não se identificam com o processo de transformação ou produção dos bens e produtos, estão relacionadas aos valores gastos com a estrutura comercial da empresa, sendo, portanto, aplicado o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833.

Conclui-se, portanto, considerando as peculiaridades da atividade social da LUIZ MINOZZO, aliadas à característica própria do transporte das mercadorias por ela vendidas, que ou a despesa com combustíveis utilizados no transporte (frete) das vendas é também um componente do tipo "insumo" previsto no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, ou, então constitui-se em despesa de vendas, pois a operação é realizada com esse propósito e o ônus é suportado pelo vendedor, permitindo, então, o direito ao creditamento de tal despesa com o frete conforme previsão no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833.

Também não há documentos fiscais no processo que demonstrem a natureza destes fretes.

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

"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.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

*“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).
Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º)
Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º)”*

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia o ressarcimento de créditos de IPI aos quais teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte, em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

A interpretação possível neste caso, dada a ausência de fundamentação sobre como os caminhões ou as despesas com transporte contribuem para o processo produtivo dos bens que serão negociados pela Recorrente, é que se não se pode afirmar nem que as despesas com veículos são insumos ou fretes de vendas, pois não há provas que sustentem esta afirmação.

Com relação à manutenção de créditos das contribuições relativos a gastos relacionados com receitas não tributadas, nos termos do art. 17, da Lei nº 11.033/2004, cabe esclarecer que as glosas não decorreram da Autoridade Tributária ter alegado qualquer impossibilidade de manutenção destes créditos, apenas que os gastos glosados não correspondiam aos critérios da lista exaustiva dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sem razão à Recorrente neste ponto.

Conclusão

Voto por conhecer o Recurso Voluntário e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral