



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 11070.900255/2016-32  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-009.104 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de agosto de 2021  
**Embargante** LATICÍNIOS FRIZZO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

CRÉDITO. FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE LEITE IN NATURA.  
FRETES TRIBUTADOS..

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições de leite in natura, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do leite in natura, observados os demais requisitos da lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas, observado o atendimento aos demais requisitos legais, em relação aos fretes tributados no transporte de insumos não sujeitos às Contribuições para PIS/Pasep e Cofins, vencida a Conselheira Mara Cristina Sifuentes que negou provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hécio Lafeté Reis (Relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (Suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente). Ausente o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário e por bem relatar os fatos ocorridos no processo, reproduzo o relatório DRJ:

*Trata o presente processo sobre Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório (fl. 7) proferido pela DRF/Santo Ângelo/RS, em 02/09/2016, rastreamento n.º 117147144, que reconheceu parcialmente o crédito da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo vinculado ao mercado interno não tributado referente ao segundo trimestre de 2011, pleiteado no PER/Dcomp n.º 31145.89461.070115.1.1.10-0631, emitido com base no Relatório Fiscal DRF/SAO/SAORT (fls. 09/26), o qual analisou os pedidos de ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de janeiro de 2010 a dezembro de 2014.*

*No Relatório Fiscal, expõe a fiscalização que a empresa Ronildo Rizzo Ltda tem por objeto social a fabricação e o comércio de produtos alimentícios, entre eles, os laticínios e o transporte rodoviário de carga municipal. Acrescenta que a maior parte da receita da empresa provém da venda de produtos lácteos que, de acordo com a legislação vigente, em sua maioria possuem saídas não tributadas.*

*Explica que a análise dos créditos objeto da auditoria foi realizada mediante o confronto do Dacon e EFD Contribuições com as notas fiscais de entrada e informações apresentadas pela contribuinte. No decorrer do procedimento foram encontradas inconsistências quanto à procedência dos créditos referentes a despesas de fretes sobre compras, do ativo imobilizado e dos bens e serviços utilizados como insumos que resultaram na glosa de valores utilizados na base de cálculo dos créditos e o deferimento parcial do pedido de ressarcimento, no valor de R\$ 9.595,65 (glosa de R\$ 1.481,59).*

*Inconformada com a decisão, da qual teve ciência em 19/09/2016, a interessada apresentou, em 03/10/2016, Manifestação de Inconformidade (fls. 36/48), por meio da qual, inicialmente, faz uma síntese dos fatos e afirma que as glosas são indevidas, conforme passa a demonstrar.*

*No tópico II – Do Direito, subtópico 1. “Dos Créditos Sobre as Despesas de Frete sobre Compras”, relata que os créditos decorrentes das despesas de frete sobre compras devem receber tratamento diverso do que apresenta a autoridade fiscal. Sustenta que a doutrina e a jurisprudência, que cita e transcreve, reconhece tais dispêndios como custo de aquisição das mercadorias, “pautandose, principalmente, quanto à pertinência ao processo produtivo, de modo a viabilizá-lo, bem como o caráter de essencialidade ao referido processo.” Diz que é indiscutível o caráter fundamental do referido transporte para a fabricação de derivados lácteos, pois “não há outra forma de seu principal insumo (leite) chegar até a plataforma industrial para processamento senão através da contratação do serviço de transporte analisado.” Destaca a essencialidade do serviço para a atividade executada. Assevera, ainda, em que pese o frete compor o custo de aquisição, com ele não guarda relação de tributação direta, no que tange ao item transportado. Cita e transcreve*

*trechos de Soluções de Consulta e decisões do CARF, que firmam esse entendimento.*

*No mesmo, subtópico 2. “Dos Créditos Sobre Ativo Imobilizado”, salienta que uma das atividades executadas pela empresa é de transporte rodoviário de carga e, para tal consecução utiliza o veículo (caminhão) para o transporte de produtos e mercadorias destinadas à venda (trata-se de veículo para transporte próprio). Alega que o serviço de frete possui autorização legal para fins de crédito, conforme define o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003. Dessa forma, o crédito sobre depreciação dos veículos utilizados no transporte próprio na operação de venda deverá ser mantido.*

*No subtópico 3. “Dos Créditos Sobre Bens e Serviços Utilizados como Insumos”, do mesmo tópico, explica que a glosa efetuada em relação a despesas com equipamentos de proteção individual não merece prosperar, haja vista posicionamento hodierno que o CARF vem adotando quanto à abrangência do conceito de insumo. Cita e transcreve decisões do CARF que aplica uma interpretação mais abrangente sobre insumo e reconhece o direito ao crédito de PIS e Cofins sobre luvas, calçados e vestimentas adquiridos para empregados em razão da condição de imprescindibilidade do uso para continuidade da atividade.*

*Diante do exposto, requer o recebimento e processamento do presente recurso, de forma a reconhecer os créditos ora glosados pela autoridade fiscal.*

Seguindo a marcha processual normal, foi proferido voto pela DRJ assim constando na ementa:

**ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.**

*O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO.**

*Na apuração da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo somente poderão ser descontados créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES SOBRE COMPRAS.**

*As despesas de fretes nas aquisições de produtos submetidos à alíquota zero não geram direito ao crédito da contribuição para o*

*PIS/Pasep no regime não cumulativo, uma vez que não havendo a possibilidade de aproveitamento do crédito com a aquisição dos produtos transportados, também não haverá para o gasto com o transporte.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI.**

*Por se tratarem de bens especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens por parte da mão de obra empregada nessas atividades, os equipamentos de proteção individual são considerados insumos e geram direito ao crédito da contribuição para o PIS/Pasep.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVO IMOBILIZADO. DESPESAS COM PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO.**

*Os dispêndios com peças de reposição e serviços de manutenção de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado não geram créditos da não cumulatividade quando empregados em bens que não são utilizados no processo produtivo.*

Irresignada, a contribuinte apresenta recurso voluntário querendo reforma em síntese:

- a) conceito de insumo no REsp n.º 1221170/PR – STJ;
- b) dos créditos sobre as despesas de frete sobre compras;
- c) pedido de produção de provas;
- d) cancelamento de débitos cobrados pela fiscalização;

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior - Relator

### **1 CONCEITO DE INSUMO**

Inicialmente a lide é trava referente ao direito ao crédito de insumo PIS/COFINS.

é de trazer a baila que o presente feito discute o conceito de insumo do PIS/COFINS, o Superior Tribunal de Justiça em Recurso Repetitivo assim delineou o tema, vejamos:

**TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE.**

**CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS**

*247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL.*

*DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

*3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

*4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns.*

*247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

*(REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)*

Ademais a mais, também proferido o parecer COSIT no. 5/18:

*Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS.*

*DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES. Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins 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 pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”: a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”: b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”. Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.*

*(Publicado(a) no DOU de 18/12/2018, seção 1, página 194)*

Ainda, a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, assim sentou:

*Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.*

Nessa esteira, o Conselheiro Hércio Lafetá Reis, adentra mais afundo sobre o tema explanando:

*A não cumulatividade das contribuições sociais (PIS e Cofins) não se confunde com a não cumulatividade dos impostos IPI e ICMS. Nesta, relativa a impostos, a sistemática do encontro de contas entre débitos e créditos refere-se ao ciclo de produção ou de comercialização de um produto ou mercadoria.*

*Na não cumulatividade do IPI, por exemplo, o direito ao creditamento relacionase às aquisições de insumos que serão aplicados nos produtos industrializados que serão comercializados pelo contribuinte-industrial, encontrando-se circunscrita a não cumulatividade à produção do bem. O imposto pago na aquisição*

*de insumos encontra-se destacado na nota fiscal e será ele, e tão somente ele, que dará direito a crédito.*

*No processo produtivo de um bem, há eventos de natureza física; enquanto que no percebimento de receitas, base de cálculo das contribuições, tem-se um complexo de atividades envolvidas que extrapolam os elementos físicos para alcançar, também, os elementos funcionais relevantes. O fato gerador sob interesse não é apenas a saída ou entrada de uma mercadoria ou produto – o que pode se constituir em parte ínfima da atividade global do sujeito passivo –, mas todo o processo produtivo da pessoa jurídica.*

*Nesse sentido, o regime não cumulativo das contribuições sociais não se restringe à recuperação, stricto sensu, dos tributos pagos na etapa anterior da cadeia de produção, mas a um conjunto de bens e serviços definido pelo legislador, “tratando-se, em realidade, mais como um crédito presumido do que de uma não cumulatividade” 1 .*

*Como leciona Marco Aurélio Greco<sup>2</sup>, ao analisar a previsão legal da não cumulatividade das contribuições, a apuração dos créditos de PIS e Cofins envolve um conjunto de dispêndios “ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura conditio sine qua non da própria existência e/ou funcionamento” da pessoa jurídica.*

*Greco considera, ainda, que o termo “insumo” utilizado pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 abrange “os bens e serviços ligados à ideia de continuidade ou manutenção do fator de produção, bem como os ligados à sua melhoria. Ficam de fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda, que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria”.*

*Somente os bens e serviços utilizados na produção da pessoa jurídica dão direito ao crédito das contribuições, devendo ser, efetivamente, absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.*

**Numero da decisão:**3201-006.004

**Nome do relator:**HELICIO LAFETA REIS

Delimitado o conceito acima, passo a fazer análise do pleito pela contribuinte.

## **2 DOS CRÉDITOS SOBRE AS DESPESAS DE FRETE SOBRE COMPRAS DE LEITE**

A contribuinte faz o pleito do crédito sobre fretes na compras de produtos (leite) cujo o ônus fora suportado pela contribuinte. Aduz a contribuinte que seu crédito foi glosado pela seguinte fundamentação:

*A autoridade fiscal afirmou em relatório fiscal DRF/SAO/ SAORT que os fretes sobre compras deveriam integrar o valor da nota fiscal de aquisição das mercadorias, considerando-os componentes do custo de aquisição do item adquirido, sendo à eles (fretes) dispensado igual tratamento tributário dado ao item adquirido (leite).*

*Sendo que o item adquirido, segundo a autoridade fiscal, estaria suspenso da incidência das referidas contribuições por força do art. 9º, II, da Lei n.º 10.925/04, tal crédito não poderia ser efetuado, sendo à ele aplicado o crédito presumido de que trata o art. 8º da referida legislação.*

*(...)*

*As respectivas Leis que consubstanciam os créditos ditos ordinários das contribuições do PIS/Pasep e da COFINS (Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03), no art. 3º, definem a possibilidade de crédito sobre insumos, conforme segue:*

*Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;*

*(Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*(...)*

*O serviço de transporte (frete) adquirido de pessoa jurídica, cujo ônus fora suportado pelo contribuinte in casu, trata-se de insumo que enseja o crédito ora pleiteado, por guardar relação de essencialidade e pertinência no processo produtivo/atividade desenvolvida pelo contribuinte. Cabe salientar que tais fretes se dão em decorrência da necessidade do contribuinte, haja vista sua atividade fim – fabricação de laticínios -, em transportar o leite do respectivo produtor à fábrica, sob pena de não dispor no parque fabril do que há de mais essencial na atividade que desenvolve, o leite.*

*No tocante aos créditos sobre frete de compra de leite, inclusive de empresa do mesmo segmento (Laticínio), avaliando-se o mesmo produto (leite), nas mesmas condições do ora analisado em epígrafe, o CARF também já se manifestou no sentido de conceder o direito aos créditos, qual, resgatando entendimento da Turma posicionado no acórdão n.º 3302002.922, de relatoria da Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, fez constar no Acórdão n.º 3302003.098 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, os seguintes termos:*

A glosa foi mantida pela DRJ nos termos do inciso II, do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, assim constando no voto:

*Por conseguinte, o entendimento dominante na RFB é o de que quando é vedado o crédito de PIS/Pasep e de Cofins em relação ao bem adquirido, também não haverá tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte. O crédito sobre o valor do frete na aquisição é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento e na mesma proporção em que esse ocorrer, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado.*

*Desse modo, as despesas de fretes de bens não tributados não são passíveis de creditamento, em conformidade com o inciso II, do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, que impede o cálculo do crédito se não houve o pagamento da contribuição do bem adquirido. Ora, se não houve o pagamento da contribuição na entrada, não há como ser calculado o crédito sobre os bens adquiridos e, via de consequência, também não há direito ao creditamento sobre as despesas de fretes nas referidas aquisições.*

*Nesse contexto, devem ser mantidas as glosas de créditos efetuadas em relação às despesas de frete pago na compra de leite, por se tratar de bens que não geram créditos básicos, eis que submetidos à alíquota zero, conforme determinação do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, assim como as despesas com frete na compra de bonés promocionais, haja vista que não são bens vinculados ao processo produtivo e, conseqüentemente, não podem gerar créditos.*

Ocorre que a glosa se deu por conta dos fretes terem alíquota zero, essa turma já se manifestou em caso análogo aduzindo que o direito ao crédito do frete só existe em caso dos fretes tenham sido tributados, vejamos:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010 (...) CRÉDITO. FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE LEITE IN NATURA. POSSIBILIDADE. Geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições de leite in natura, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do leite in natura, observados os demais requisitos da lei. (...)” (Processo nº 10410.901489/2014-74; Acórdão nº 3201- 006.043; Relator Conselheiro Hélcio Lafetá Reis; sessão de 23/10/2019)*

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País.

### **CONCLUSÃO.**

Diante do exposto, voto para conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito em dar provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas, observado o atendimento aos

demais requisitos legais, em relação aos fretes tributados no transporte de insumos não sujeitos às Contribuições para PIS/Pasep e Cofins.

(assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior - Conselheiro