



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11070.901759/2016-70
ACÓRDÃO	3202-003.198 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LATICÍNIO STEFANELLO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

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 (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

CRÉDITO. FRETE. TRANSPORTE DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF nº 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas com despesas de fretes sobre aquisição de insumos (leite “in natura”). Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3202-003.188, de 10 de dezembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 11070.720471/2017-87, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário contra o deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento de PIS-Pasep/Cofins não cumulativo, relativo a crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno, razão pela qual as compensações vinculadas foram parcialmente homologadas.

A fiscalização relata que a empresa Laticínio Stefanello Ltda. tem por objeto social a fabricação e o comércio atacadista e varejista de laticínios.

Informa que o procedimento fiscal teve por objetivo verificar os créditos de PIS/Pasep e de Cofins pleiteados, pedidos relativos a créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno e a créditos presumidos da agroindústria.

Por isso, em sede de verificação do direito creditório vindicado, houve as seguintes glosas:

1. Bens para revenda;
2. Bens utilizados como insumos;
3. Créditos sobre depreciação de bens do ativo imobilizado;
4. Créditos sobre despesas com fretes para compra de leite in natura;
5. Créditos sobre despesas com fretes sobre transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa;
6. Créditos presumidos sobre a aquisição de leite in natura, que foram calculados com base no percentual de 20% sobre as alíquotas básicas do PIS/Pasep e da Cofins e não são passíveis de ressarcimento ou compensação;
7. Créditos sobre compras de queijos de pessoa jurídica que são tributados à alíquota zero das contribuições;

8. Créditos presumidos calculados sobre aquisição de produtos de pessoa jurídica que não se enquadra nas hipóteses do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 ou com omissão de documentos fiscais comprobatórios do direito creditório.

Entretanto, em sede de Manifestação de Inconformidade, a Recorrente impugnou, tão somente, os itens 2, 4, 5 e 7. Por sua vez, em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente impugnou, tão somente, a glosa com despesas de Frete sobre compras de leite in natura e fretes de produtos acabados. Tornando-se matéria definitivamente julgada na esfera administrativa as glosas concernentes aos demais pedidos, aplicando-se a preclusão consumativa sobre tais glosas.

Cientificada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada procedente em parte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil, formalizada por meio de acórdão assim ementado:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos 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.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5/2018, 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.

EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. INSUMOS.

Consideram-se insumos os bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI).

ÓLEO DIESEL UTILIZADO PARA GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

No regime não cumulativo do PIS e da Cofins o óleo diesel utilizado para geração de energia é insumo do processo de produção.

UNIFORMES E FARDAMENTOS. VEDAÇÃO. CRÉDITO.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como uniformes e vestimentas, sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

O crédito sobre o valor do frete na aquisição é admitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento e na mesma proporção em que esse se der, já que o frete compõe o custo de aquisição do bem adquirido e a este está submetido como elemento acessório.

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE. CRÉDITO.

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual pugna pela homologação integral do crédito pleiteado.

Em suma, 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 é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a inexistência de preliminares arguidas, passo a analisar o mérito.

II- DO MÉRITO

2.1- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(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”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese que: “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”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 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 nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional:

"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo." Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "teste de subtração" deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

"15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de

subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

DAS GLOSAS:

1.1- Despesas com fretes de aquisição de insumos (leite in natura) não tributados ou tributados com alíquota diversa

Primeiro, a Recorrente tem como objeto social e finalidade principal, a fabricação e comércio de produtos alimentícios, entre eles, os laticínios.

De acordo com as informações prestadas pela contribuinte, a maior parte da receita da empresa provém da venda de produtos lácteos que, de acordo com a legislação vigente, possuem, em sua maioria, saídas não tributadas.

Neste sentido, entendeu a fiscalização que quando o custo do frete sobre as compras integrar o valor da nota fiscal de aquisição das mercadorias, este se considera componente do custo de aquisição, sendo o tratamento a ele dispensado igual ao do item adquirido.

Assim, se o insumo é alcançado pela tributação das contribuições, a empresa poderá calcular crédito sobre o valor total da nota fiscal, englobando o valor do insumo e o do frete na operação de compra (já que

este integra o custo). Por sua vez, se o insumo não é tributado, o valor do frete não comporá a base de cálculos dos créditos escriturados.

Nesse sentido, considerando que não há incidência das referidas contribuições sobre o produto adquirido, o mesmo tratamento deveria ser dispensado ao frete de aquisição dessas mercadorias.

Ratificando o entendimento da fiscalização, o julgador de piso, outrossim, registrou que dispêndios com aquisição de serviços de transporte sobre compras não podem ser enquadrados como insumos, haja vista não comporem o processo produtivo da Recorrente.

Por sua vez, alega a Recorrente que a premissa de que o frete integra o custo da mercadoria, conforme afirmado pela fiscalização, seria somente se e quando o serviço de frete é prestado pelo próprio fornecedor da mercadoria, passando, o valor do frete, a integrar o valor da operação, não sendo esta situação aplicável ao caso em tela, eis que o frete, conforme bem demonstrado ao longo do processo de fiscalização, é prestado por pessoa jurídica diversa(terceiro), sendo tributado pelas contribuições do PIS/Pasep e da Cofins.

Com a devida vênia, divirjo do entendimento do acórdão recorrido.

A fiscalização reconheceu a existência de previsão legal para apuração de créditos sobre fretes apenas e tão somente se relacionados com operações de venda e se suportados pelo vendedor, nos termos do art. 3º, IX, e art. 15, II, da Lei n. 10.833/2003.

No entanto, defende a possibilidade de inclusão dos valores dispendidos com frete na aquisição de insumos, já que essa despesa comporá o custo de aquisição do produto. Para que isso seja possível a fiscalização aduz que o frete esteja submetido à tributação e, além disso, é necessário que o bem adquirido também dê direito à apuração de crédito.

Assim, o frete é um acessório, não sendo possível a apuração de um crédito como uma despesa autônoma. Portanto, o frete, por ser custo de aquisição do insumo, assume a mesma natureza deste, não podendo ser admitido o crédito se o custo do bem adquirido não pode ser inserido na base de cálculo dos créditos.

Com a devida vênia, divirjo do acórdão recorrido e da fiscalização, existe um equívoco de interpretação cometido pelo julgador de piso, pois as despesas comerciais com armazenagem e fretes na operação de venda têm disciplina própria prevista no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, não estando vinculadas a um outro direito de crédito, existem por si, melhor

explicando, não são acessórios de nada, simplesmente, por conta de previsão legal expressa, independentemente, do tratamento tributário dado à mercadoria comercializada.

É de se registrar que apesar do produto não ser sujeito a tributação de PIS e COFINS ou ser submetido ao crédito presumido, o frete é tributado, o serviço de transporte prestado pela transportadora contratada pela contribuinte será tributado em PIS/COFINS devido por aquela, sobre o valor pago pela Recorrente. O valor aqui creditado será lá tributado, mantendo a lógica da não cumulatividade, no momento em que o creditamento aqui é negado e a tributação lá é mantida, quebra-se, sem fundamento legal, a não cumulatividade prevista na Lei nº 10.833/03.

Por tais razões, revento as glosas de créditos das contribuições em tela referentes aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos não sujeitos à incidência das contribuições, desde que, em observância à Súmula CARF nº 188, tenham tais serviços (fretes) registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

1.2- Fretes entre estabelecimentos de produtos acabados

No que se refere as glosas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da cooperativa, tal questão não merece maiores digressões, merecendo aplicar ao tema a Súmula CARF nº 217:

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Portanto, mantenho as glosas.

E, por consequência, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas com despesas de fretes sobre aquisição de insumos (leite in natura).

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas com despesas de fretes sobre aquisição de insumos (leite “in natura”).

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator