



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



**Processo nº** 11070.903728/2019-04  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-009.136 – 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: 01/10/2017 a 31/12/2017

**NÃO CUMULATIVIDADE.. COMBUSTÍVEL. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.**

Deve ser revertidas as glosas, a pneus, peças, combustíveis e serviços de manutenção, empregados em veículos de transportes, desde que comprove sua utilização no processo produtivo.

**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.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas, observado o atendimento aos demais requisitos legais, nos seguintes termos: I. Por maioria de votos, 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: II. Por unanimidade de votos, em relação (2) a pneus, peças, combustíveis e serviços de manutenção, empregados em veículos de transportes, desde que comprove sua utilização no processo produtivo. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-009.134, de 27 de agosto de 2021, prolatado no julgamento do processo 11070.903726/2019-15, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3201-009.136 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 11070.903728/2019-04

## 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 nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata o presente processo sobre Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal, que reconheceu parcialmente o crédito da contribuição para o PIS/Pasep - Cofins não cumulativo.

No Relatório Fiscal, expõe a fiscalização que a empresa Laticínios Rizzo Ltda tem por objeto social, dentre outros, a fabricação e o comércio atacadista de produtos alimentícios. Explica que a análise dos créditos foi realizada por amostragem, mediante o confronto da EFD - Contribuições com as notas fiscais e a contabilidade auxiliar apresentada pelo contribuinte. E no decorrer do procedimento foram encontradas inconsistências nos créditos referentes a despesas de bens e serviços utilizados como insumos e fretes sobre compras que resultaram na glosa de valores utilizados na base de cálculo dos créditos e o deferimento parcial do pedido de ressarcimento.

Inconformada com a decisão a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, por meio da qual, inicialmente, faz uma síntese dos fatos e afirma que as glosas são indevidas. Ao final protesta por todo gênero de provas em Direito admitidas e aplicáveis nesta espécie de procedimento, notadamente pela documental e pericial, inclusive a juntada de novos documentos necessários à completa elucidação dos fatos, bem como requer o recebimento da Manifestação de Inconformidade para que seja julgada procedente, com o integral deferimento dos créditos.

Seguindo a marcha processual normal, foi proferido voto pela DRJ, que decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade.

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

- a) conceito de insumo no REsp nº 1221170/PR – STJ;
- b) reverter à glosa de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumo;
- c) dos créditos sobre as despesas de frete sobre compras;
- d) pedido de produção de provas;
- e) cancelamento de débitos cobrados pela fiscalização;

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:

### 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 terminado 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 nº 10.637,*

*de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.*

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

Ainda, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, assim sentou:

*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.*

Nessa esteira, o Conselheiro Hélcio Lafeté Reis, adentra mais a fundo 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 recebimento 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 n.º 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 GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

Os itens glosados no tópico que a contribuinte pede reversão, são “créditos sobre insumos, bens e serviços, utilizados na produção, os quais se referem a pneus de caminhões, peças e combustíveis para veículos de transportes, bem como serviços de manutenção de veículos.”

A DRJ negou provimento sobre o seguinte argumento:

*Na rubrica “bens e serviços utilizados como insumos”, foi efetuada, pela fiscalização, a glosa relativa à dispêndios com partes e peças e manutenção de veículos bem como combustíveis utilizados nesses veículos, uma vez que tratam-se de custos com atividades acessórias da empresa, como transporte de produtos próprios e atividades comerciais, pois a empresa não apresenta receita derivada de fretes.*

*De outro lado, a contribuinte alega que a glosa se refere a bens e serviços que são utilizados na produção (pneus de caminhões, peças e combustíveis para veículos de transporte, bem como serviços de manutenção de veículos). Esclarece que o processo produtivo da empresa inicia-se na propriedade do produtor rural e essas despesas se referem ao transporte de matéria-prima (leite in natura), que ocorre com veículos próprios da contribuinte. Para tanto, emprega a devida manutenção em seus veículos, adquirindo pneus e peças e consumindo combustível. Argumenta que o transporte, os combustíveis e a manutenção são essenciais, relevantes e imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.*

*Em que pesem as alegações da contribuinte, deve ser esclarecido, inicialmente, que o leite in natura adquirido e transportado, desde o produtor até seus estabelecimentos, em veículos próprios, está submetido à alíquota zero, em conformidade com o art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004:*

*(...)*

*Dessa forma, embora seja matéria-prima do processo produtivo, as aquisições do leite in natura, não geram créditos básicos, haja vista a vedação legal à apuração do crédito contida no inciso II, do § 2º dos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003:*

*(...)*

*Em consequência, os custos vinculados às aquisições do leite in natura, a exemplo dos dispêndios com partes e peças, manutenção e combustíveis utilizados nos veículos próprios que fazem o transporte da matéria-prima também não são capazes de gerar créditos básicos, justamente por estarem associados à aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições.*

*Com esse desiderato, devem ser mantidas as glosas de créditos básicos decorrentes de despesas com partes e peças, manutenção e combustível efetuadas em veículo próprio, contabilizado no ativo imobilizado, utilizado no transporte de leite in natura, uma vez que não houve o pagamento das contribuições nas compras e, conseqüentemente, inexistente a possibilidade de tomada de crédito básico.*

Assim, dou provimento, a pneus, peças, combustíveis e serviços de manutenção, empregados em veículos de transportes, desde que comprove sua utilização no processo produtivo.

### **3 DOS CRÉDITOS SOBRE AS DESPESAS DE FRETE SOBRE COMPRAS**

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:

*Sobre os créditos pleiteados pela recorrente, o agente fiscalizador verificou que haviam tanto fretes de compras de mercadorias como também de vendas e, segundo alegado por ele, “o frete de compra é considerado custo do bem ou insumo adquirido e, portanto, poderá ser incluído na base de cálculo dos créditos sobre insumos se o produto for tributado pelas contribuições. Em sentido contrário, se o produto não for tributado pelo PIS e pela COFINS, o frete da compra não comporá a base de cálculo dos créditos sobre bens e insumos”, sendo assim glosados os créditos referentes aos fretes de compra dos produtos transportados não tributados pelas contribuições, ou seja, o transporte de leite.*

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.*

*Reitere-se que a Lei nº 10.925, de 2004, prevê o direito ao cálculo do crédito presumido sobre as aquisições do leite in natura, adquiridos de pessoas físicas ou pessoas jurídicas que exerçam*

*cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura. Nesse caso, também cabe direito ao crédito sobre os valores dos fretes nas aquisições sujeitas ao crédito presumido no mesmo percentual previsto para o crédito na respectiva aquisição.*

*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.*

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 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.

Diante do exposto, voto para conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito DAR PROVIMENTO .

## CONCLUSÃO

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de 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; em relação a pneus, peças, combustíveis e serviços de manutenção, empregados em veículos de transportes, desde que comprove sua utilização no processo produtivo.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator