



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13888.902861/2021-71</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.330 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	30 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FRIGORIFICO ROSFRAN LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ano-calendário: 2019

AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de insumos não tributados não gera direito ao crédito das contribuições não cumulativas para o adquirente.

TRANSPORTE DE PESSOAL. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde e seguro de vida, vedação esta que alcança qualquer área da pessoa jurídica - produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.

SERVIÇOS DE FRETE RELATIVOS A PRODUTOS ACABADOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE

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 (Súmula Carf nº 217).

SERVIÇOS DE FRETE RELATIVOS A INSUMOS NÃO ONERADOS PELO PIS E COFINS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas de fretes relativas às compras de insumos não onerados pelo PIS e Cofins geram direito ao crédito no regime não cumulativo, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições (Súmula Carf nº 188).

PEDÁGIO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível o desconto de crédito sobre despesas com pedágio, já que tais despesas não estão elencadas no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e não se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos relativos a notas fiscais emitidas sem a identificação das chaves de acesso e de créditos relativos a frete de insumos não onerados pelo PIS e Cofins. A conselheira Sabrina Coutinho Barbosa acompanhou o relator pelas conclusões e apresentou declaração de voto. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-003.318, de 30 de janeiro de 2026, prolatado no julgamento do processo 13888.902849/2021-66, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

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

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 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, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de PIS/PASEP.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2019

PIS/PASEP. COFINS. INSUMOS.

A análise da apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, deve ser feita com base no julgamento do Recurso Especial (Resp) nº 1221170/PR pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

FRETE PAGO NA COMPRA DE INSUMOS. CRÉDITOS. NATUREZA DOS INSUMOS TRANSPORTADOS.

As despesas com fretes, vinculadas a compras dos insumos utilizados no processo produtivo, integram o custo de aquisição e, por conseguinte, os créditos originados dessas despesas têm a mesma natureza e seguem a mesma sistemática de cálculo dos créditos originados das mercadorias adquiridas.

DESPESAS DE FRETES DE TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS

Despesas com fretes de transferências de produtos acabados não se enquadram como frete na operação de venda e também não podem ser consideradas como insumo, visto que elas se dão depois de terminado o processo produtivo.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância e apresentou recurso voluntário em que solicita:

Ante o exposto, requer-se o recebimento, conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário para se seja reformado o v. acórdão e reconhecida a integralidade do crédito pleiteado, homologando-se a compensação realizada.

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 atende os demais requisitos de admissibilidade, devendo, então, ser conhecido.

Conforme relatado, trata-se de pedido de ressarcimento de PIS cujo crédito foi reconhecido apenas parcialmente.

O recurso voluntário solicita a análise conjunta do presente processo com outros 15 processos, todos de 2021, já que se originam do mesmo procedimento fiscalizatório. Em seguida, traz questões sobre a glosa de notas fiscais sem a indicação da chave de acesso; glosa de notas fiscais relativas a aquisição de insumos não tributados; glosa de créditos referentes a insumos de Abatedouro de

Aves Ideal Ltda.; glosa de créditos relativos a frete – transporte de pessoas; glosa de créditos relativos a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma titularidade; glosa de créditos de frete de compra de insumos não onerados pelo PIS e Cofins e glosa de créditos referentes a despesas com pedágios.

Todos esses assuntos passam a ser tratados em seguida.

### Análise conjunta de processos

Neste tópico a recorrente solicita a análise conjunta de 16 processos, relativos ao mesmo procedimento fiscalizatório:

9. Inicialmente, a Recorrente informa que o v. acórdão ora combatido decorre do procedimento fiscalizatório consubstanciado no e-Dossiê nº 13032.4929072021-09 que analisou os PER que abrangem o PIS e a COFINS referente aos períodos de 2018 e 2019.

10. Nessa esteira, foram proferidos 16 (dezesesseis) despachos decisórios provenientes do mesmo contexto fático e legal, de modo que se faz necessária a sua distribuição e julgamento em conjunto a fim de evitar decisões conflitantes entre si. Veja abaixo o quadro que consolida todos os processos provenientes da mesma fiscalização:

Processo Administrativo	PER	Imposto	Período
13888-902.849/2021-66	15327.96875.030719.1.1.19-5523	PIS	1º TRIM./2018
13888-902.850/2021-91	15327.96875.030719.1.1.19-5523	COFINS	1º TRIM./2018
13888-902.851/2021-35	38293.20665.030719.1.1.18-2900	PIS	2º TRIM./2018
13888-902.852/2021-80	06640.48185.030719.1.1.19-2061	COFINS	2º TRIM./2018
13888-902.853/2021-24	04033.39932.030719.1.1.18-4018	PIS	3º TRIM./2018
13888.902854/2021-79	18474.89888.030719.1.1.19-8900	COFINS	3º TRIM./2018
13888.902855/2021-13	33256.11440.130919.1.1.18-4050	PIS	4º TRIM./2018
13888.902856/2021-68	02888.24717.130919.1.1.19-6693	COFINS	4º TRIM./2018
13888.902857/2021-11	16298.26932.130919.1.1.18-5210	PIS	1º TRIM./2019
13888.902858/2021-57	07226.92279.130919.1.1.19-1874	COFINS	1º TRIM./2019
13888-902.859/2021-00	42885.89718.130919.1.1.18-7309	PIS	2º TRIM./2019
13888-902.860/2021-26	30801.88131.130919.1.1.19-0492	COFINS	2º TRIM./2019
13888.902861/2021-71	16765.48658.190220.1.1.18-0505	PIS	3º TRIM./2019
13888.902862/2021-15	36328.64446.050320.1.1.19-8980	COFINS	3º TRIM./2019
13888.902863/2021-80	02893.01048.160320.1.1.18-0280	PIS	4º TRIM./2019
13888.902864/2021-12	23545.66309.160320.1.1.19-4013	COFINS	4º TRIM./2019

A análise da conveniência e oportunidade da distribuição conjunta é do setor do CARF responsável pelo sorteio e distribuição de processos para julgamento. que avalia todas as regras e variáveis envolvidas na distribuição de processos para as Turmas de Julgamento e para os conselheiros.

Importante notar que os processos podem ser considerados repetitivos – ou seja, uma vez julgado o processo paradigma, os repetitivos seguem automaticamente a mesma decisão. Não deverão ocorrer, assim, nesses casos, decisões conflitantes, como temia a recorrente.

O processo administrativo fiscal é disciplinado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, não existindo, na norma, obrigatoriedade de análise conjunta para esse caso. Pelo contrário, o processo administrativo fiscal é regido por regras e princípios, estes sim de observância obrigatória, sendo que, dentre eles, está o da oficialidade, quando da

determinação de “impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados”, conforme dispõe o art. 2º, parágrafo único, XII da Lei nº. 9.784/99.

Por fim, o conselheiro está vinculado às normas que regem o órgão julgador, no caso, o RICARF. Não há qualquer orientação no regimento desse Conselho para que não ocorra a análise imediata do processo em tela, independentemente da análise dos demais processos conexos.

Assim, segue-se para a análise das questões de mérito.

### **Glosa de créditos relativos a notas fiscais emitidas sem a indicação da chave de acesso**

Após considerações sobre a não cumulatividade do PIS e da Cofins e sobre o definido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, a recorrente alega que as glosas relativas a duas notas fiscais específicas (números 100 e 129) devem ser revertidas:

13. Inicialmente, importante destacar que, em que pese o caso em exame verse apenas sobre uma das contribuições, parte da fundamentação a ser apresentada pela Recorrente abrangerá o PIS e a COFINS em razão da similaridade das referidas contribuições.

14. A sistemática do regime da não cumulatividade foi inserida em nosso ordenamento jurídico, para fins de PIS e COFINS, pela Emenda Constitucional nº 42. O ordenamento constitucional encontra repercussão nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que indicaram em seus artigos 3º uma listagem enumerativa das despesas que dariam direito a crédito para fins de apuração da base de cálculo de ambas as contribuições.

(...)

32. No entanto, para que não parem dúvidas quanto ao conceito de insumo que deve ser adotado ao presente caso, passa-se a analisar essa questão para fins de aplicabilidade da não-cumulatividade prevista nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, à luz do que foi decidido pelo E. STJ no REsp nº 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos.

(...)

68. A primeira glosa indicada pela d. Fiscalização se refere a duas Notas Fiscais, para as quais a apropriação de crédito não seria possível em razão da falta de indicação da chave de acesso correspondente às aquisições. Ato contínuo, o v. Acórdão manteve a glosa dessas notas, nos seguintes termos:

“A interessada informa que as “Notas Fiscais (nº 100 e 129) formalizam operações reais com o fornecedor CALOR ELIAS NIELSEN JUNIOR (CNPJ nº 19.155.664/0001-58)”, informações essas que já constam da planilha “02 - Bens Insumos.xlsx”, aba “item 02” acostada pela fiscalização no processo (edossiê) nº 13032.661439/2021-11.

No entanto, ela não apresenta as cópias das citadas NFs para que possam ser avaliadas nesta fase de julgamento.”

69. Diante desse contexto, a Recorrente reitera que as apontadas Notas Fiscais (nº 100 e 129) formalizam operações efetivamente realizadas com o fornecedor CALOR ELIAS NIELSEN JUNIOR (CNPJ nº 19.155.664/0001-58), sendo que tais documentos fiscais não possuem chave de acesso, pois foram emitidos de forma avulsa, no Modelo 1B, conforme demonstrado pelas notas anexas (DocComprobatorio01).

(...)

71. No caso, foram adquiridos pela Recorrente bens de reposição de suas máquinas e equipamentos utilizados em seu processo produtivo.

73. Tem-se, portanto, demonstrado que (i) a ausência de chave de acesso não é óbice para a apropriação do crédito em razão da emissão de documentos fiscal em modelo específico e regular e (ii) o bem adquirido pela Recorrente é utilizado na manutenção de máquinas e equipamentos inseridas em seu processo produtivo, conclui-se válido o crédito apropriado pela Recorrente, devendo ser revertida a glosa das Notas Fiscais nº 100 e 129.

Assiste razão à recorrente.

O Termo de Verificação Fiscal explicitou que os 02 itens foram glosados em função da falta de chaves de acesso às notas fiscais:

37. Foram glosados inicialmente dois itens para os quais não foram informadas as chaves de acesso à sua nota fiscais eletrônica (NF-e). Frisa-se, que mesmo na planilha “Item 2” supracitada, o contribuinte não corrigiu a informação ausente no Registro C100 da EFD-Contribuições, deixando de informar novamente a chave de acesso para estes dois itens, os quais não puderam, portanto, ser validados.

Na manifestação de inconformidade, a empresa apresentou as informações sobre os documentos, explicando que foram emitidos de forma avulsa:

Ocorre, contudo, que as apontadas Notas Fiscais (nº 100 e 129) formalizam operações reais com o fornecedor CALOR ELIAS NIELSEN JUNIOR (CNPJ nº 19.155.664/0001-58), sendo que tais documentos fiscais não possuem chave de acesso pois foram emitidos de forma avulsa, no Modelo 1B, conforme escriturado pela Requerente.

E se o documento fiscal foi devidamente emitido, ainda que sem a Chave de Acesso, há de ser analisado o bem adquirido a fim de que se confirme o direito ao crédito.

No caso, foram adquiridos pela Requerente bens de reposição de suas máquinas e equipamentos utilizados em seu processo produtivo (carcaça de filtro de ar e bucha para rolamento).

Importante frisar que, no mesmo período, em aquisições de itens semelhantes, porém contendo o número da Chave de Acesso, a d. fiscalização confirmou o crédito apropriado pela Requerente, sem qualquer questionamento.

A glosa foi mantida por falta de apresentação das notas fiscais:

A interessada informa que as “Notas Fiscais (nº 100 e 129) formalizam operações reais com o fornecedor CALOR ELIAS NIELSEN JUNIOR (CNPJ nº 19.155.664/0001-58)”, informações essas que já constam da planilha “02 - Bens Insumos.xlsx”, aba “item 02” acostada pela fiscalização no processo (e-dossiê) nº 13032.661439/2021-11.

No entanto, ela não apresenta as cópias das citadas NFs para que possam ser avaliadas nesta fase de julgamento.

Com o recurso voluntário, a empresa, além de apresentar novamente os argumentos colocados na manifestação de inconformidade, apresenta as duas notas fiscais, nos valores de R\$1.523,50 e R\$950,00.

Efetivamente trata-se de documentos emitidos de forma manual, porém regular. Não existe nenhum elemento, tanto no Termo de Verificação Fiscal como no acórdão recorrido, que possa sugerir alguma irregularidade nas operações. No âmbito da análise feita neste voto, também não vislumbro nenhum motivo para a glosa dos créditos. Os materiais adquiridos geram direito ao crédito e sua aquisição está comprovada, mesmo sem a identificação da chave de acesso das notas fiscais.

A glosa de créditos relativos a notas fiscais emitidas sem a identificação das chaves de acesso deve, assim, ser revertida.

#### **Glosa de notas fiscais relativas a aquisição de insumos não tributados**

Neste tópico, a recorrente discorre sobre créditos glosados por tratarem de aquisições não tributadas. Abaixo, excertos do recurso voluntário:

74. Glosou também a d. Fiscalização, diversos itens que, de acordo com o seu entendimento, não dariam direito a apropriação de crédito pois as notas fiscais emitidas pelos fornecedores contêm “informação de operação não sujeita ao pagamento das contribuições. Para esses itens, o Código de Situação Tributária (CST) de PIS e COFINS informado pelo emitente da NF-e é igual a 06 (alíquota zero), 07 (isenta), 08 (sem incidência) ou 99 (outras operações), e suas aquisições não dão direito a crédito, em razão da vedação contida no inciso II do §2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.”

75. Inicialmente, cumpre ressaltar que muito embora a d. fiscalização, no Termo de Informação Fiscal, mencione que a referida glosa abrange 5.150 itens, a planilha correspondente ao levantamento constante deste item (fl. 574) aponta somente 472 itens.

76. Dos 472 itens apontados, a Recorrente anexou planilha na Manifestação de Inconformidade (Doc. 04 da Manifestação de Inconformidade), na qual indica 51 itens para os quais concorda com a glosa do crédito e 421 itens que são

regularmente tributados pelo PIS/COFINS e, portanto, não se enquadram nas alegações feitas pela d. Fiscalização.

(...)

81. Com efeito, o fato de os insumos adquiridos serem classificados pelo CST 53 nos Registros C170 da EFD-Contribuições demonstra que a Recorrente tomou créditos de valores de PIS e COFINS que foram efetivamente tributados pelos respectivos fornecedores.

82. Como dito, é cediço que a legislação que rege as contribuições não autoriza o creditamento nos casos de aquisições de insumos que não tenham sido tributados nas operações anteriores, exceto nos casos de aquisição de insumos isentos. Mas, autoriza o crédito quando as operações anteriores forem tributadas, razão pela qual a análise deve ater-se à sujeição do insumo à tributação nas etapas anteriores da cadeia, o que ocorreu no presente caso.

(...)

90. Nesse sentido, conforme indicado na planilha acostada aos autos, todos os bens ali indicados possuem tributação regular do PIS/COFINS, de tal forma que geram direito ao crédito àqueles que, como a Recorrente, os adquirem.

91. Em outras palavras, trata-se de mero erro na identificação da verdade material dos fatos, uma vez que tais operações de aquisição são, na verdade, regularmente tributadas.

92. Assim, caracterizado o mero erro na identificação dos fatos e o equívoco no preenchimento das obrigações acessórias, restando devidamente comprovada a existência do direito creditório pleiteado, o crédito em questão deve ser reconhecido.

Não assiste razão à recorrente.

Conforme descrito no Termo de Informação Fiscal, foram glosados os insumos referentes a notas fiscais emitidas pelos fornecedores com a informação e que não houve pagamento das contribuições:

40. Os demais insumos glosados (5.150 itens) se referem a aquisições que não dão direito a crédito, em razão de as NF-e emitidas pelos fornecedores conter informação de operação não sujeita ao pagamento das contribuições. Para esses itens, o Código de Situação Tributária (CST) de PIS e COFINS informado pelo emitente da NF-e é igual a 06 (alíquota zero), 07 (isenta), 08 (sem incidência) ou 99 (outras operações), e suas aquisições não dão direito a crédito, em razão da vedação contida no inciso II do §2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, de mesma redação, a saber:

O inciso II do parágrafo 2º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2004 dispõe que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão de obra paga a pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição

No recurso voluntário, a recorrente alega “o fato de os insumos adquiridos serem classificados pelo CST 53 nos Registros C170 da EFD-Contribuições demonstra que a Recorrente tomou créditos de valores de PIS e COFINS que foram efetivamente tributados pelos respectivos fornecedores”. Ou seja: a alegação é de que como ela (recorrente) lançou os valores no registro C170 da EFD, os seus fornecedores teriam sido efetivamente tributados.

Porém não é o fato do adquirente ter feito determinado lançamento contábil que obrigaria o fornecedor a recolher ou não os tributos. A definição sobre o recolhimento ou não de tributos se dá em conformidade com a legislação vigente, e não com a contabilização do destinatário dos produtos. É inegável que as notas fiscais explicitam que não houve recolhimento dos tributos, por tratarem-se de operações sem incidência de tributação, isentas ou com alíquota zero.

Como descrito no acórdão recorrido, “A afirmação genérica de que houve apenas um equívoco no preenchimento da NFe visto que, diferentemente do informado na NFe, as operações são tributadas, não pode prosperar. A verdade material deve ser objeto de busca, inicialmente, pela própria empresa interessada. Significa dizer que cabe a ela providenciar a correção das notas fiscais emitidas com erro por seus fornecedores.”

A recorrente reconhece que a legislação não autoriza o creditamento no caso de aquisições de insumos que não tenham sido tributados nas operações anteriores, mas afirma ter direito ao creditamento mesmo sem nenhuma comprovação de que os insumos teriam sido tributados, ainda que em desacordo com o previsto na legislação, em etapa anterior. O pleito não tem fundamento.

As glosas devem, então, ser mantidas.

#### **Glosa de créditos referentes a insumos de Abatedouro de Aves Ideal Ltda.**

Neste tópico, a empresa discorre sobre glosas de aquisições de energia elétrica, embalagens, filmes, graxas e tarugas de Abatedouro de Aves Ideal Ltda:

103. Por conseguinte, o v. acórdão manteve a glosa dos créditos de PIS e COFINS apropriados relativamente às notas fiscais da aquisição de energia elétrica, embalagens, filmes, graxas e tarugas, sob a justificativa que se tratava de aquisições de produtos por outra empresa:

(...)



Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

§ 4º Aplica-se a redução de alíquotas de que trata o caput também à receita bruta decorrente das saídas do estabelecimento industrial, na industrialização por conta e ordem de terceiros dos bens e produtos classificados nas posições 01.03, 01.05, 02.03, 02.06.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da Tipi.

A decisão de piso deve, então, ser mantida neste tópico.

### **Glosa de créditos relativos a frete – transporte de pessoas**

Neste tópico, a recorrente sustenta que o transporte de pessoas gera crédito para o PIS e Cofins:

116. Conforme adiantado, o referido serviço de frete foi apropriado pela Recorrente como insumo do seu processo produtivo (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002) e não como frete na operação de venda (inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002).

117. Nesse sentido, o referido serviço de frete deve ser analisado nos termos da já mencionada decisão proferida pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, na qual pacificou-se o entendimento de que o conceito de insumos para fins de créditos de PIS/COFINS deve estar atrelado à essencialidade e/ou a relevância da despesa para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, conforme demonstrado pela Recorrente no tópico “III.1.2 – CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS E COFINS DEFINIDO PELO STJ NO RESP Nº 1.221.170/PR, NA SISTEMÁTICA DE RECURSOS REPETITIVOS”.

(...)

120. Importante frisar que a Recorrente não pretende o enquadramento dos referidos créditos na autorização contida no inciso X das apontadas leis, uma vez que este dispositivo deve ser aplicado exclusivamente às atividades nele especificadas, quais sejam, prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

121. Contudo, em que pese a Recorrente não atue com os referidos serviços, é certo que arca com os gastos de transporte de seus funcionários, como é possível verificar pelo fato de a apropriação de crédito ser mensal, ou seja, não se tratou de contratação esporádica e eventual.

(...)

130. Como se pode perceber, os gastos vinculados ao transporte de funcionários com a contratação do transporte a ser efetuado por terceiros, possui reconhecida essencialidade na produção das indústrias e, portanto, podem ser considerados como insumos para fins do PIS/COFINS.

Não assiste razão à recorrente.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais tratou desse assunto em acórdão recente, de 08/10/24, cuja ementa está parcialmente transcrita abaixo:

PROCESSO 10410.721494/2010-71

ACÓRDÃO 9303-016.042 – CSRF/3ª TURMA

SESSÃO DE 8 de outubro de 2024

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

RECORRENTE S A USINA CORURIBE ACUCAR E ALCOOL

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREA AGRÍCOLA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde e seguro de vida, vedação esta que alcança qualquer área da pessoa jurídica - produção, administração, contabilidade, jurídica, etc. (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 133 e 134).

Adoto, como razões de decidir, trechos do voto preferido naquele processo:

Alega a Recorrente que “o serviço de transporte de pessoal é indispensável à produção”, consistindo este serviço no transporte de trabalhadores rurais para o local da extração da cana-de-açúcar, bem como dos trabalhadores industriais para a fábrica.

Em julgamento realizado em 26 de agosto de 2023 acerca da mesma matéria, este Colegiado, por maioria, rechaçou o direito ao crédito sobre os gastos com o transporte de pessoas na fase agrícola, conforme Acórdão n.º 9303-014.273, da relatoria da i. Conselheira Liziane Angelotti Meira, cuja ementa dispõe:

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

(...)

TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREA AGRÍCOLA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou

de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde e seguro de vida, vedação esta que alcança qualquer área da pessoa jurídica - produção, administração, contabilidade, jurídica, etc. (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 133 e 134).

Do voto da Relatora colho as seguintes razões de decidir, que adoto como se minhas fossem:

Portanto, está em discussão o conceito de insumo do Inciso II das Lei nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

No mesmo Acórdão nº 9303-012.061, de 20/10/2021, já aqui citado, julgando Recurso Especial em Processo da COSAN, não se reconheceu o direito ao crédito, por maioria, tendo sido designado para redigir o Voto Vencedor, nesta matéria, o ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

SERVIÇO DE TRANSPORTE DE EMPREGADOS. CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. NÃO UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO.

Despesas com serviços de transporte de empregados por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo. Corresponde à despesa administrativa relacionada ao corpo funcional da empresa.

Na decisão mencionada, o contribuinte também era um produtor de açúcar e álcool e se discutia precisamente o direito ao crédito sobre os gastos com o transporte de trabalhadores para a colheita da cana-de-açúcar.

O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, que interpretou a decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, admite o creditamento relativo aos gastos para a fabricação do “insumo do insumo”, contemplando, assim, as despesas da fase agrícola da produção (própria) da cana-de-açúcar.

Mas, o mesmo Parecer Normativo afasta, explicitamente, o direito ao crédito sobre os gastos com o transporte de funcionários, qualquer que seja a atividade a ser por eles desempenhada:

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA(...)133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o 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 alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (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).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.).

Desta forma, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte nesta matéria, não reconhecendo o direito ao crédito sobre os gastos com o transporte de pessoal na fase agrícola.

A decisão de piso deve ser mantida.

### **Glosa de créditos relativos a frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma titularidade**

O presente tópico trata de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma titularidade:

132. Além das glosas mencionadas acima, a d. Autoridade Fiscal também glosou as despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa Recorrente. Em síntese, afirma que não há previsão legal para apuração de créditos sobre o dispêndio de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e que tão somente deve ser apurado crédito nas operações nas quais se transporta o produto do estabelecimento da empresa vendedora até o adquirente. No entanto, conforme se passa a expor, as referidas glosas não merecem prevalecer pelas razões expostas a seguir.

(...)

134. Não somente, vale reiterar que os produtos transportados são produtos acabados relacionados à atividade operacional da empresa, tais quais: embalagens de pedaços das aves, filmes para embrulhar pedaços de aves, dentre outros, conforme é possível observar por uma amostragem de DANFE's apresentada pela Recorrente (DocComprobatorio04):

(...)

140. Caso não se entenda pelo direito ao crédito decorrente das despesas com o frete da transferência de bens entre estabelecimentos da Recorrente estarem abrangidas pelo artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, o custo com o frete dessas transferências caracteriza-se como insumo no processo produtivo da Recorrente.

(...)

147. Portanto, também sob esse prisma, não restam dúvidas de que as despesas com o frete nas operações de remessa e retorno pela Recorrente podem ser consideradas como essenciais para a consecução de sua atividade, motivo pelo qual a glosa deve ser integralmente revertida.

Não assiste razão à recorrente.

O assunto já foi objeto de Súmula de aplicação obrigatória por este CARF, não cabendo mais qualquer discussão sobre o tema:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

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.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

A glosa deve então, ser mantida.

### **Glosa de créditos relativos a frete de insumos não onerados pelo PIS e Cofins**

Nesse tópico, a recorrente alega que os fretes de insumos não sujeitos à tributação:

148. Segundo a o v. acórdão, as despesas com fretes na aquisição de insumos “o valor do frete incorporado ao custo de aquisição acompanha o do bem adquirido, ou seja, se esse bem for passível de creditamento, o creditamento será calculado sobre o custo total (preço do bem + frete); em caso contrário nenhum valor será passível do crédito”.

(...)

152. Assim, em linha com o quanto já exposto na presente defesa e que vem sendo reiteradamente decidido tanto pelo CARF quanto pelo STJ, no sentido de que insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS é um conceito que abarca “tudo o que for entendido como ‘essencial ou relevante’ para o desenvolvimento da atividade da empresa”, a Recorrente sustenta seu direito ao creditamento de PIS e COFINS sobre despesas com o frete na aquisição de insumos, na medida em que essa despesa representa um custo essencial à produção.

(...)

154. Nesse sentido, confira-se o posicionamento do E. CARF que possui entendimento majoritário pela possibilidade de utilizar créditos de PIS/COFINS provenientes das despesas com frete contratado para o transporte de insumos, independentemente se os bens transportados são tributados pelas contribuições ou não. Confira-se:

(...)

157. Sendo assim, conclui-se que as despesas com o frete de insumos adquiridos pela Recorrente são essenciais para o seu processo produtivo, de maneira que não prospera o argumento de que a não tributação pelo PIS e COFINS da receita auferida com venda do bem transportado também afetaria o creditamento da prestação de serviço de transporte contratado, cuja receita está sujeita ao PIS e COFINS, nos termos da jurisprudência do CARF.

Assiste razão à recorrente.

Ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, ou onerado com alíquota zero, os serviços de transporte de um insumo para a empresa, desde que se trate de despesa comprovadamente onerada pela contribuição e arcada por ela, é um serviço essencial à atividade produtiva, a ser tratado de modo independente.

Ou seja, tratando-se de um serviço utilizado como insumo deve ser-lhe garantido o crédito integral de PIS ou Cofins com fulcro nos arts. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. A restrição ao crédito na legislação é apenas para o bem ou serviço não tributado, mas não alcança o serviço de frete a ele relacionado.

O assunto já foi objeto de Súmula de aplicação obrigatória por este CARF, não cabendo mais qualquer discussão sobre o tema:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

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.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

A glosa de créditos relativos a frete de insumos não onerados pelo PIS e Cofins deve, então, ser revertida.

### **Glosa de créditos relativos a despesas com pedágios**

Por fim, este tópico trata de despesas com pedágio:

158. Em sua EFD-Contribuições, no registro F100, correspondente à natureza 07, a Recorrente lançou suas despesas tidas do período com o pagamento de pedágios decorrentes do transporte de seus produtos em estágio de industrialização.

(...)

160. Os pedágios são, como se sabe, insumos essenciais à produção da Recorrente e, portanto, deveriam ter sido lançados no registro específico de créditos dessa natureza, nos exatos termos do conceito de insumo evidenciado no tópico “III.1.2 – CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS E COFINS DEFINIDO PELO STJ NO RESP Nº 1.221.170/PR, NA SISTEMÁTICA DE RECURSOS REPETITIVOS”

(...)

183. Como se vê, independente de com qual etapa esteja vinculada a despesa com pedágio, o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS é autorizado, a título de insumo do processo produtivo.

184. Sendo assim, devem ser revertidas as glosas dessa natureza constantes do Termo de Informação Fiscal, sendo o que desde já se requer.

Não assiste razão à recorrente.

O desconto de créditos sobre essas despesas não tem amparo legal.

Primeiro, pelo fato de não estarem elencadas no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 dentre aquelas que dão direito ao desconto de créditos; e, segundo por não estarem vinculadas ao processo de produção dos bens destinados à venda, não sendo possível enquadrá-las no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Adicionalmente, em relação às despesas com pedágio, a Lei nº 10.209/2001 que criou o vale pedágio, assim dispõe:

Art. 2º O valor do Vale-Pedágio não integra o valor do frete, não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias.

(...)

Assim, levando-se em consideração que as despesas com pedágio não foram tributadas pelas contribuições para o PIS e Cofins, não dão direito ao desconto de créditos, nos termos do inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Abaixo, algumas dentre inúmeras decisões do CARF nesse sentido:

Processo nº 10980.905536/2018-18

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3301-013.501 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 24 de outubro de 2023

Recorrente POSITIVO TECNOLOGIA S.A.

Interessado FAZENDA NACIONAL

PEDÁGIO. SEGURO. ESCOLTA. DESPESAS. CRÉDITO. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE.

O desconto de crédito sobre despesas com pedágio é vedado expressamente em lei e as despesas com seguro e escolta não se enquadram no inciso II art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 nem no conceito de insumos dado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Processo nº 10930.908087/2016-93

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3402-009.394 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 27 de outubro de 2021

Recorrente INTEGRADA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL

Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS SOBRE VALE-PEDÁGIO.

Não havendo incidência das contribuições sociais não-cumulativas sobre o valor do vale-pedágio, conforme determina o art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001, não há autorização para a tomada de crédito sobre os dispêndios relacionados, a teor do inc. II do § 2º do art. 3º das leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003.

A glosas sobre despesas de pedágio devem, então, ser mantidas.

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas de créditos relativos a notas fiscais emitidas sem a identificação das chaves de acesso e de créditos relativos a frete de insumos não onerados pelo PIS e Cofins.

### **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 provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos relativos a notas fiscais emitidas sem a identificação das chaves de acesso e de créditos relativos a frete de insumos não onerados pelo PIS e Cofins.

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

### **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Deixa-se de transcrever a declaração de voto apresentada, que pode ser consultada no acórdão paradigma desta decisão.