



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10120.901790/2017-96
ACÓRDÃO	3201-013.505 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LATICINIOS BELA VISTA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

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).

REGIME NÃO CUMULATIVO. PESSOA JURÍDICA AGROINDUSTRIAL. AQUISIÇÃO DE LEITE *IN NATURA*. FORNECEDORES. PESSOAS JURÍDICAS QUE EXERCEM ATIVIDADE AGROPECUÁRIA E COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. SUSPENSÃO. CRÉDITO PRESUMIDO.

As pessoas jurídicas agroindustriais que produzem mercadorias classificadas no capítulo 4 da NCM (leite e laticínios), podem apurar crédito presumido de PIS/PASEP sobre aquisições de leite *in natura* utilizado como insumo, não apenas no caso de aquisições feitas junto a produtores pessoas físicas ou pessoas jurídicas que exercem cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel desse produto, mas também no caso de aquisições efetuadas junto a pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária e cooperativas de produção agropecuária (art. 8º, caput e § 1º, inciso III, da Lei nº 10.925/2004).

Não há possibilidade de apuração de crédito básico nesses casos, pois as vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária e cooperativas de produção agropecuária estão sujeitas à suspensão do pagamento da contribuição, nos termos do art. 9º, inciso III, da Lei nº 10.925/2004, o que faz incidir a vedação à apuração de crédito prevista no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 217.

A negativa do crédito de frete de produtos acabados resta pacificada no âmbito deste Conselho, em razão da edição da Súmula CARF nº 217, aprovada pela 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.”

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-013.503, de 22 de maio de 2026, prolatado no julgamento do processo 10120.901788/2017-17, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeta Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Hélcio Lafeta Reis (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

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

REGIME NÃO CUMULATIVO. PESSOA JURÍDICA AGROINDUSTRIAL. AQUISIÇÃO DE LEITE IN NATURA. FORNECEDORES. PESSOAS JURÍDICAS QUE EXERCEM ATIVIDADE AGROPECUÁRIA E COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. SUSPENSÃO. CRÉDITO PRESUMIDO.

As pessoas jurídicas agroindustriais que produzem mercadorias classificadas no capítulo 4 da NCM (leite e laticínios), podem apurar crédito presumido de Contribuição para o PIS/Pasep sobre aquisições de leite in natura utilizado como insumo, não apenas no caso de aquisições feitas junto a produtores pessoas físicas ou pessoas jurídicas que exercem cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel desse produto, mas também no caso de aquisições efetuadas junto a pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária e cooperativas de produção agropecuária (art. 8º, caput e § 1º, inciso III, da Lei nº 10.925/2004).

Não há possibilidade de apuração de crédito básico nesses casos, pois as vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária e cooperativas de produção agropecuária estão sujeitas à suspensão do pagamento da contribuição, nos termos do art. 9º, inciso III, da Lei nº 10.925/2004, o que faz incidir a vedação à apuração de crédito prevista no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE RELACIONADO À AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO, ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA.

Para fins de apuração de créditos no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, consideram-se insumos os fretes relacionados à aquisição de bens utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviços a terceiros. A apuração de crédito sobre o valor do frete, nessa hipótese, é possível mesmo quando o bem transportado tenha sido vendido ao adquirente com suspensão, alíquota zero ou não incidência da contribuição.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA.

É possível a apuração de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep sobre os serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Isso não ocorre quando se trata de transporte de produtos acabados.

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto, em apertada síntese, com os seguintes pontos:

1. Das aquisições de leite de “Pessoas Jurídicas que exercem atividades agropecuárias” e de “Cooperativas”;
2. Dos fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica;
3. Demais fretes sem direito a crédito.

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 aos requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

Trata-se de processo de Pedido de Ressarcimento de crédito oriundo de Contribuição para o Cofins, não cumulativo, dos períodos de apuração compreendidos no 1º trimestre de 2015.

Das aquisições de leite de “Pessoas Jurídicas que exercem atividades agropecuárias” e de “Cooperativas”;

É tratado sobre as aquisições de leite de “Pessoas Jurídicas que exercem atividades agropecuárias” e de “Cooperativas”.

A Contribuinte explica em seu Recurso Voluntário que a DRJ manteve a glosa de todos os créditos básicos relativos às compras de leite in natura adquirido por cooperativas de produção agropecuária e de pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária por entender que essas aquisições somente dariam direito a créditos presumidos, uma vez que na etapa anterior elas gozariam da suspensão das contribuições. Informa que a autoridade fiscal estaria equivocada, uma vez que deveria ser aplicada lei especial quanto ao caso.

Nesse contexto, note-se previsão abaixo dos arts. 8º inciso “II” do § 1º , e 9º, inciso “II”, e da Lei nº 10.925/2004:

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos

desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 14.943, de 2024) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos (...)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de: (...)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (...)

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência) (Vide Lei nº 14.943, de 2024) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) “(grifei).

A Contribuinte esclarece que não se enquadra na hipótese mencionada acima, uma vez que não exerce cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura. Informa que todo o transporte do produto foi realizado por sua conta e ordem.

Entretanto, o mencionado inciso “II” do art. 9º transcrito acima não é a única previsão legal para a aplicação da suspensão. Há o inciso “III” do mesmo artigo, prevendo a suspensão quanto às pessoas jurídicas que exercem a atividade agropecuária e às cooperativas de produção agropecuária.

Note-se abaixo trecho do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, que explicou quanto a aplicação dessa legislação mencionado no caso prático:

“Os três incisos do art. 9º da Lei nº 10.925/2004 tratam de situações específicas de suspensão, cada uma com âmbito de incidência sobre determinado grupo de pessoas jurídicas: o inciso I trata das vendas efetuadas por pessoa jurídica que exerça a atividade de cerealista (regra aplicável apenas para determinados produtos in natura de origem vegetal); o inciso II trata das vendas efetuadas por pessoa jurídica que exerça a atividade de captação de leite (regra aplicável apenas para o leite in natura); o inciso III trata das vendas efetuadas por pessoas jurídicas que exerçam atividade agropecuária e por cooperativas de produção agropecuária (regra aplicável para qualquer produto utilizado como insumo na produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º, inclusive os produtos referidos nos incisos I e II).

Amoldando-se a situação de fato a qualquer dos três incisos, há que se aplicar obrigatoriamente a suspensão das contribuições. É justamente isso o que ocorre no presente caso, em que as vendas de leite in natura efetuadas por pessoas jurídicas que exerçam atividade agropecuária e por cooperativas de produção agropecuária para a manifestante – pessoa jurídica que produz mercadorias classificadas no capítulo 4 da NCM (mencionadas no caput do art. 8º) – configuram a hipótese prevista no inciso III, sendo, portanto, correto considerar que tais operações estavam sujeitas à suspensão do pagamento do PIS e da COFINS.

Consequentemente, não há que se falar em apuração de crédito básico, em face da vedação prevista no art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/20021, sendo possível apenas o aproveitamento do crédito presumido, nos termos do art. 8º, § 1º, III, da Lei nº 10.925/2004, acima transcrito.”

Notadamente, as vendas de leite in natura efetuadas por pessoas jurídicas que exerçam atividade agropecuária e por cooperativas de produção agropecuária para a Contribuinte estavam sujeitas à suspensão do pagamento de Cofins.

Note-se abaixo art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, que determina apenas a possibilidade de aproveitamento de crédito presumido nessa hipótese, uma vez que não seria aplicável o crédito básico quando a venda a Contribuinte tiver ocorrido com suspensão dessa Contribuição:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos (...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (...)

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 (...)

Adicionalmente, a Contribuinte informa em seu Recurso Voluntário que para que as pessoas jurídicas tivessem o benefício fiscal, era necessário informarem na Nota Fiscal o dado de que as vendas tinham sido feitas com suspensão, de acordo com previsão do § 2º do art. 2º da IN SRF nº 660/2006.

Entretanto, entendo que a falta dessa informação na Nota Fiscal pelo fornecedor da Contribuinte não é o suficiente para que seja automaticamente descaracterizada a suspensão para fins de aplicação da análise do tipo de crédito à adquirente. A falta de anotação na nota fiscal do vendedor pode levar eventualmente ao descumprimento de obrigação acessória, mas, de fato, não afasta a ocorrência da suspensão das contribuições.

Pelo exposto, entendo que deve ser mantida a reclassificação dos créditos apurados sobre aquisições de leite efetuadas junto a pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária e cooperativas de produção agropecuária, de básicos para presumidos.

Dos fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica;

Outro tema apontado no Recurso Voluntário foi quanto aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica. De acordo com a Contribuinte, o deslocamento de mercadorias dos estabelecimentos industriais até os estabelecimentos distribuidores possui o objetivo de facilitar a entrega dos bens aos futuros compradores. Por isso, seria parte integrante e indissociável das operações de venda.

A Recorrente explica que o transporte das mercadorias é de produtos perecíveis para revendedores de vários portes, para grandes e pequenos supermercado, e com isso, requer uma organização logística envolvendo vários estabelecimentos. Com isso, destaca que é fundamental essa transferência para a que ocorra a distribuição aos seus clientes.

Especificamente quanto ao tema item frete de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, deve-se ter conta que há recente Súmula do CARF a respeito:

“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.”

Note-se abaixo Solução de Divergência nº 2, de 24 de janeiro de 2011 em que houve decisão acerca da impossibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação a gastos com transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos diferentes da própria pessoa jurídica:

Solução de Divergência Cosit nº 2, de 24 de janeiro de 2011 ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins EMENTA: Apuração não cumulativa. Créditos de despesas com fretes.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, II e IX, e art. 15.”

Note-se também a Solução de Divergência nº 26, de 30 de maio de 2008, referente ao transporte de produto acabado de e para centro de distribuição da pessoa jurídica:

“Solução de Divergência Cosit nº 26 de 30 de maio de 2008

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA; INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE; CRÉDITOS DE COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins com incidência não-cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.

2. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins apurada de forma não-cumulativa.

Dispositivos Legais: Arts. 3º incisos II e IX da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.”

Por todo o exposto e seguindo a mencionada Súmula CARF nº 217 transcrita acima, voto pela manutenção da glosa quanto ao frete sobre transferência de produtos acabados dentro da própria empresa.

Demais fretes sem direito a crédito.

Houve glosa de créditos sobre outras despesas com fretes, como Remessa em Bonificação, Remessa de Vasilhame, Devolução de Compra, Remessa para Conserto, Remessas/Retorno de Exposição ou Feira, Remessa/Retorno para Depósito Fechado ou Armazém Geral.

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte descreve que a defesa informada no item frete de produtos acabados entre estabelecimentos é a mesma a ser aplicada nesse item de demais fretes. Explica que todas essas operações de fretes possuem a mesma finalidade: de viabilizar a venda dos seus produtos fabricados.

Entretanto, não é suficiente à tomada de crédito que a despesa tenha relação indireta com a realização de venda. A aquisição de serviço de frete deve estar relacionada com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, não podendo abarcar itens não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

Não localizei no presente caso comprovação da relação desses demais fretes com a atividade da empresa, considerando os conceitos de essencialidade e relevância.

Notadamente, no caso de compensação, restituição e ressarcimento, é do contribuinte o ônus da prova. A comprovação do direito creditório incumbe ao contribuinte, que deve carrear aos autos os correspondentes elementos probatórios. Sabidamente, o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento.

Em virtude de falta de comprovação da relação entre os demais fretes e a atividade da Contribuinte, voto pela manutenção da glosa dos mencionados fretes.

Por todo o exposto, decido pelo conhecimento do recurso voluntário e, porém, pela improcedência do recurso voluntário.

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 negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeta Reis – Presidente Redator