



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10640.900296/2013-10</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-004.212 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GODIVA ALIMENTOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

CRÉDITO DE COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. SÚMULA CARF Nº 188. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

É admissível o aproveitamento de créditos da contribuição para o PIS e da Cofins, no regime não cumulativo, sobre despesas com frete na aquisição de insumos não sujeitos à incidência das referidas contribuições, desde que tais serviços de frete sejam contratados de forma autônoma, estejam devidamente destacados em documento fiscal idôneo e tenham sido efetivamente tributados pelo PIS/Cofins, nos termos da Súmula CARF nº 188.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Gilson Macedo Rosenberg Filho** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

Adoto como meu relatório o exposto pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), que descreve de forma sucinta e adequada os fatos constantes dos presentes autos até a presente fase processual:

Trata-se de Per/Dcomp transmitido pela contribuinte, com base em créditos de PIS/Pasep Não-Cumulativo – Mercado Interno do 2º Trimestre de 2009:

Pedido de Ressarcimento formalizado através do Per/Dcomp nº 10784.68855.081010.1.1.10-2907, informando crédito passível de ressarcimento no valor de R\$ 59.069,66.

Em 05/05/2015, a DRF de origem emitiu Despacho Decisório eletrônico (fl.17) reconhecendo direito creditório no valor de R\$ 7.655,85, e informando que o crédito reconhecido foi utilizado em compensações, razão pela qual não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP nº 10784.68855.081010.1.1.10-2907.

A decisão teve por base as conclusões do Relatório Fiscal de fls. 39 a 47, decorrente de procedimento fiscal vinculado ao MPF nº 0610400.2012-00301-0, instaurado para proceder verificações pertinentes ao reconhecimento da legitimidade dos créditos do PIS/Pasep não-cumulativo (§ 1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002) e da Cofins não-cumulativa (§ 1 do art. 6º da Lei nº 10.833/2003) dos 4 trimestres de 2009, pleiteados pela contribuinte através da apresentação de PER/Dcomp's.

O referido procedimento fiscal, após análise dos esclarecimentos e comprovações apresentados pela contribuinte em resposta aos termos lavrados pelo fisco, observou que: 1) os valores referentes a Devoluções Vendas s/Receita Não Tributada não tem direito a créditos já que os produtos não são tributados no PIS/COFINS; 2) o valor referente a Bens Utilizados como Insumos – Aquisição de Leite resulta em crédito presumido que só pode ser utilizado para dedução de valores (PIS/COFINS) devidos mensalmente, não sendo permitida a compensação com outros tributos, nem mesmo o seu ressarcimento; e 3) não há previsão legal para utilização da despesa com frete sobre entradas no cálculo básico, ou mesmo do crédito vinculado à receita não tributada, para fins de ressarcimento, compensação ou mesmo dedução das contribuições não-cumulativas.

Tais observações resultaram em glosas e recálculo dos valores dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos, que (em relação ao objeto do presente

processo) apontaram a importância de R\$ 7.655,85 como sendo o valor do crédito passível de deferimento para o PIS/Pasep não-cumulativo, no 2º Trimestre de 2009.

A ciência do Despacho Decisório ocorreu em 14/05/2015 (fl. 30).

### **Manifestação de Inconformidade**

Em 11/06/2015, foi apresentada Manifestação de Inconformidade (fls. 2 a 16), em que a empresa apresenta a contextualização dos fatos e, em seguida, faz as seguintes alegações, em síntese:

A legislação que rege o PIS e a Cofins autoriza as empresas sujeitas ao regime não cumulativo a realizar créditos e a solicitar seu ressarcimento ou compensação quando da impossibilidade de aproveitamento com débitos das próprias contribuições.

A Recorrente acumulou créditos em função de ter a incidência de PIS e Cofins reduzida à alíquota zero na forma prevista no artigo 1º da lei 10.925/2004.

Em face das disposições da legislação transcrita, atende as condições para solicitar os créditos de PIS e COFINS e assim o fez, mediante apresentação de Dacon, onde demonstra a origem dos créditos lançados, e através de Perdcomp para apresentar seu pedido.

### **Da Ilegítima Exclusão dos Créditos com Origem em Fretes Sobre Compras**

As normas que regulam a incidência não-cumulativa de PIS e Cofins determinam a realização de créditos e débitos para apuração de PIS e Cofins e em tais regras inexistente vinculação por centro de custo ou qualquer determinação acerca de vinculação com o custo das mercadorias e serviços na forma do RIR — Decreto 3000, como pretende o agente fiscal.

O artigo 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 autoriza expressamente que as empresas submetidas ao regime não-cumulativo poderão creditar-se de "bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, na produção, na fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

A recorrente adquire mercadorias/insumos para industrialização. O serviço de frete nas compras é imprescindível para obtenção do produto final, de forma que somente há produção com a compra destes serviços de fretes de outras pessoas jurídicas, já que o insumo precisa chegar à fábrica.

Conclui-se que o frete é um insumo/serviço necessário e imprescindível para a realização da atividade industrial a que se propõem a Recorrente. Ainda, é contratado única e exclusivamente para transportar os produtos que são industrializados, ou seja, é um serviço utilizado para que a industrialização dos produtos possa ocorrer. E, por fim, é uma operação comercial totalmente independente da compra do insumo, tem fornecedores distintos e documentos fiscais (NFs) distintos de forma que o pagamento deste serviço é um custo diretamente vinculado a produção.

O legislador não relacionou quais são os insumos/serviços. Em sendo, assim, não pode a Receita Federal através de seus agentes, por seu entendimento, definir tal relação e excluir da base de créditos da Recorrente o custo que mais onera sua atividade e definir que serviço de frete no caso em debate não é insumo (serviço) com direito a crédito.

A Receita Federal ao editar a IN 404/2004, foi além do seu dever de normatizar ao tentar impor um conceito restritivo e aparentemente oriundo das regras de IPI, já que o conceito estabelecido pela IN remete a fabricação ou produção, desgaste e alteração. No entanto, até este seu próprio conceito foi "esquecido" no caso em debate, já que o frete sobre compras é um custo diretamente vinculado a industrialização.

Excluir o frete das aquisições de mercadorias/insumos para industrialização é ignorar totalmente o propósito do regime não-cumulativo e as disposições do inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/2003, pois este frete é um insumo necessário e aplicado ao produto industrializado e diretamente relacionado a atividade operacional da empresa.

Cita decisões do CARF e de tribunais judiciais que entenderam que os créditos de PIS/Cofins devem abranger todo custo ou despesa necessária à atividade da empresa.

Cita as soluções de consulta nºs 15/2007, 10/2010, 15/2011, 27/2008 e 234/2007, que reconhecem o frete sobre compras como insumo.

Conclui que os créditos apurados sobre os valores de fretes sobre compras, quando suportados pela adquirente, são insumos/serviços aplicados aos produtos industrializados ou comercializados e como tal devem compor a base de créditos, conforme determina o artigo 3º da Lei 10.637/2002. Requer a reinclusão dos valores na base de créditos do período em debate.

### **Das Compensações**

A recorrente cita o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e os incisos I e II do art. 16 da Lei nº 11.116/2005 para defender a regularidade de seus procedimentos, dado que, ao não gerar débitos suficientes para absorver os créditos que gera em sua atividade, solicitou, de acordo com a prescrição legal citada, o ressarcimento do referido e vinculou a compensação de débitos via Dcomps, constantes no Despacho Decisório e também relacionadas acima.

O Despacho Decisório ora debatido dá conta de que a compensação não foi homologada em face da inexistência de créditos para o montante dos débitos vinculados. Ocorre que, como se demonstrou acima, os créditos existem e são de direito da Recorrente. Assim, requer sejam homologadas as compensações vinculadas e que para tanto sejam analisadas as informações e dados já apresentados, comprovantes do direito ora requerido.

### **Da Suspensão da Exigibilidade dos Débitos**

A recorrente solicita a suspensão da exigibilidade dos débitos, com base no art. 151 do Código Tributário Nacional, no art. 37 da Constituição Federal e no art. 2º da Lei 9.784/1999.

#### **Do Pedido**

Diante de todo o exposto, considerando que buscou ressarcir os créditos de PIS acumulados pelas saídas de produtos tributados à alíquota zero, na forma prevista na legislação vigente, a recorrente requer: o acolhimento da sua Manifestação de Inconformidade; que seja determinada a inclusão na base de cálculo de créditos os valores relativos ao insumo frete sobre compras de mercadorias destinadas à venda, eis que compõem o custo dos produtos comercializados, foram por ela suportados e atendem a condição de insumo conforme determina a legislação de regência da matéria; e que seja determinada a imediata suspensão da exigência do crédito tributário até que seja proferido despacho decisório definitivo.

#### **Encaminhamento**

A DRF de origem atestou a tempestividade da Manifestação de Inconformidade (fl. 36) e, após promover a juntada do detalhamento da Análise do Crédito e o da Compensação relativo ao Despacho Decisório (fls. 39 a 50), encaminhou o processo para apreciação de DRJ (fl. 53).

É o relatório.

Seguindo o regular curso processual, o juízo a quo decidiu pela improcedência da manifestação, entendendo que esta se limitou a alegações genéricas, sem apresentar provas documentais hábeis e suficientes que comprovassem, de forma inequívoca, a natureza dos fretes e sua vinculação direta à atividade produtiva. Diante da ausência de comprovação da liquidez e certeza dos créditos pleiteados, nos termos exigidos pela legislação tributária, o pedido de creditamento foi indeferido.

Intimada da decisão, a recorrente interpôs o competente recurso voluntário, reiterando que, diferentemente do modelo aplicado ao IPI e ao ICMS, a não-cumulatividade do PIS e da Cofins visa à neutralização da tributação em cascata, por meio do aproveitamento de créditos relativos a insumos e serviços essenciais à atividade da empresa.

Nesse sentido, sustenta que os fretes sobre compras, quando suportados pela adquirente, devem ser reconhecidos como insumos, nos termos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, por estarem diretamente vinculados à industrialização e comercialização dos produtos. Ressalta que excluir tais fretes da base de créditos contraria o propósito do regime não-cumulativo, cujo objetivo é tributar apenas a receita da própria operação. Para tanto, cita decisões do CARF, da Receita Federal e de tribunais que respaldam essa interpretação.

Assim, requer a reinclusão dos valores glosados na base de créditos do período analisado.

É o que se tem para relatar.

## VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual o admito.

Verifica-se, a partir do relatório, que a controvérsia central reside na possibilidade de aproveitamento de créditos da contribuição para a Cofins, no regime não cumulativo, relativamente aos custos e despesas com frete incorridos nas aquisições de leite in natura, mercadoria submetida ao regime de suspensão das contribuições ao PIS e à Cofins. Confira-se, a seguir, a fundamentação da glosa que ensejou a interposição do presente recurso (e-fl. 45):

3 ) valores referentes a - Fretes sobre Entradas - (jan/2009 a nov/2009), **NÃO HÁ PREVISÃO LEGAL para utilização da despesa com frete sobre entradas no calculo do crédito básico, ou mesmo do crédito vinculado à receita não tributada**, para fins de ressarcimento, compensação ou mesmo dedução das contribuições não-Cumulativas - vide PLANILHA DE GLOSA. Obs.: valores obtidos do Demonstrativo "Desp. Armazenamento e Frête" em resposta ao Termo de Intimação I - item 4, de 19/10/2012. (destaques nossos)

Além da inexistência de previsão legal para o creditamento pleiteado, o juízo a quo também fundamentou sua decisão na ausência de comprovação documental por parte da Recorrente. Confira-se:

Do Direito ao Crédito de PIS relativo aos Fretes sobre Compras

Implica dizer que a condição fundamental para o creditamento é a utilização dos bens e serviços na prestação de serviços e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Tal condição é suficiente para excluir, do conceito de bens e serviços utilizados como insumos e da consequente possibilidade de creditamento com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os dispêndios realizados antes ou após a atividade de produção, que correspondam a meros custos administrativos/operacionais.

O próprio acórdão do STJ esclarece que nem todas as despesas realizadas pela empresa podem ser enquadradas no conceito de insumos. Combase na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fl. 143 do inteiro teor do acórdão), há citação expressa aos fretes, que, no caso em julgamento, foram excluídos do conceito de insumos, salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003: *[omissis]*

Os fretes ressalvados em tal voto, em decorrência do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, dizem respeito apenas aos realizados nas operações de venda, com o ônus suportado pelo vendedor: *[omissis]*

Conclui-se que, considerando apenas a discussão sobre o enquadramento dos fretes no hodierno conceito de insumos, não assiste razão à interessada.

Inobstante, é importante registrar que a recorrente não juntou ao processo qualquer documento ou comprovante que permita precisar, de forma definitiva e incontestável, a natureza e as características dos fretes realizados, inclusive no que tange à identificação dos produtos transportados. Limitou-se à discussão teórico-conceitual do tema. O que conduz à discussão referente ao ônus da prova, em processos administrativos fiscais.

Verifica-se que a primeira premissa adotada pelo juízo a quo é a possibilidade de fruição de créditos de PIS e Cofins sobre os valores de frete nas operações de venda, quando suportados pelo vendedor e, desde que, comprovada a natureza do serviço de frete realizado.

Entretanto, o crédito cuja glosa é contestada pela Recorrente refere-se aos gastos com frete nas operações de compra de insumos (leite in natura) não submetidos à incidência das contribuições ao PIS e à Cofins.

Sobre essa matéria, este Tribunal Administrativo já firmou entendimento no sentido da possibilidade de aproveitamento do crédito, por ocasião da edição da Súmula CARF nº 188, de observância obrigatório pelos Conselheiros, que assim dispõe:

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.

Conclui-se que os gastos com frete nas aquisições de leite in natura, ainda que este esteja submetido ao regime de suspensão das contribuições ao PIS e à Cofins, podem, sim, gerar direito ao crédito das referidas contribuições, desde que o serviço de frete tenha sido contratado de forma autônoma, devidamente destacado em documento fiscal idôneo e efetivamente tributado pelas contribuições. Tal entendimento encontra respaldo no posicionamento consolidado no âmbito deste Tribunal Administrativo, notadamente por meio da Súmula nº 188, que reconhece a legitimidade do creditamento nessas condições.

Embora a DRJ tenha exigido prova da despesa, entendo que tal questão não foi abordada pela fiscalização no relatório fiscal, o qual fundamenta sua decisão na ausência de previsão legal para o creditamento. Dessa forma, a DRJ, além de inovar ao afirmar que o crédito é possível apenas nas operações de venda e quando suportado pelo vendedor, impõe ainda a exigência de comprovação da natureza do frete, configurando inovação de matéria já analisada.

Nesse sentido, com fulcro na Súmula CARF nº 188, dou **parcial provimento ao recurso voluntário**, para restabelecer o crédito referente aos custos e despesas com frete incorridos pela Recorrente nas aquisições de insumos não onerados, desde que observados os critérios estabelecidos na referida tese sumulada, notadamente quanto à autonomia do serviço de frete, à existência de documentação fiscal idônea e à efetiva tributação pelo PIS/Cofins.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa**