



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



|                    |   |
|--------------------|---|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10640.901517/2012-88</b>                           |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9303-016.709 – CSRF/3ª TURMA                          |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 28 de março de 2025                                   |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO CONTRIBUINTE                              |
| <b>RECORRENTE</b>  | SANTA RITA COMERCIO, INDUSTRIA E REPRESENTAÇÕES LTDA. |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                      |

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITOS SOBRE FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS.  
SÚMULA CARF 188. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

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

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para reverter as glosas sobre fretes de aquisição de insumos não onerados que atendam condição estabelecida na Súmula CARF n. 188 (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição).

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dioniso Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela contribuinte contra o **Acórdão nº 3302-009.744, de 21/10/2020** (fls.197/218), integrado pelo **Acórdão nº 3302-013.224, de 22/03/2023**, (fls.265/268), proferidos pela 2ª Turma da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, nos termos da ementa e do dispositivo abaixo transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

**POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO. CRÉDITO PRESUMIDO.**

Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado, integra o valor de aquisição dos insumos e deve seguir o regime de crédito desses, que é o crédito presumido passível de ser deduzido das contribuições devidas em cada período de apuração.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DEVOLUÇÃO DE VENDA. PRODUTO NÃO TRIBUTADOS.

As vendas realizadas sem tributação não são hábeis a gerar crédito de PIS e Cofins na eventualidade da sua devolução. Apenas as vendas que estavam obrigadas à tributação podem gerar creditamento na eventualidade da sua devolução.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

**DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

Consta do dispositivo do Acórdão nº 3302-009.744

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa referente aos fretes de produtos acabados e semiacabados.

Vencidos os conselheiros José Renato Pereira de Deus (relator), Walker Araújo, Denise Madalena Green e Raphael Madeira Abad quanto à reversão dos fretes na compra de leite in natura. Os conselheiros Walker Araújo, Vinicius Guimarães e Gilson Macedo Rosenburg Filho quanto à reversão dos custos com fretes de produtos acabados. Designado para redigir o capítulo referente aos fretes na compra de leite in natura. O conselheiro Jorge Lima Abud.

Acórdão nº 3302-013.224

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO

Existindo obscuridade, omissão ou contradição no acórdão embargado, impõe-se seu acolhimento para sanar o vício contido na decisão.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para que passe a constar da relatoria do acórdão embargado a ementa acima transcrita.

#### ***Recurso Especial do Contribuinte***

No seu Recurso Especial (fls.279/298), a contribuinte suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas (i) sobre o valor dos **fretes pagos nas aquisições de leite in natura**; (ii) sobre o valor dos fretes pagos no retorno de pallets, e; (iii) nas devoluções de vendas. Indica como paradigma, respectivamente, os **Acórdãos nº 3201-010.421**, 3201-010.101 e 3401-011.697.

Cotejados os fatos, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF decidiu pelo SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso interposto pelo sujeito passivo, apenas em relação à divergência quanto ao **direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos fretes pagos nas aquisições de leite in natura** (fls.337/345).

Cientificada do Despacho, a contribuinte apresentou Recurso de Agravo (fls.352/357), o qual foi REJEITADO, confirmando o seguimento parcial do Recurso Especial (fls.370/375).

Devidamente cientificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões (fls.383/392), a qual pugna, em sede de preliminar, pelo não conhecimento do

recurso, pois trata-se de reexame de matéria fática e probatória e da inexistência de similitude fática, por se tratar de normas distintas. No mérito, pugna pela manutenção do acórdão, considerando que a natureza dos créditos originados de despesas de frete, pagas na operação de compra, segue a natureza dos créditos provenientes da aquisição do bem transportado, e portanto não são passíveis de creditamento as despesas de fretes pagas na aquisição de bens não abrangidos pelo conceito de insumo.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

### ***I – Do conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte:***

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 118 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023., conforme atestado pelo Presidente da 3ª Câmara desta 3ª Seção do CARF, verbis:

#### ***2.1 DIVERGÊNCIA (I) - AO DIREITO À TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE O VALOR DOS FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE LEITE IN NATURA***

O voto condutor da decisão recorrida para a matéria (vencedor) deliberou sobre se o custo do frete tributado pelas contribuições, ainda que se trate de transporte de insumos adquiridos que não sofreram a incidência do serviço, gera direito a crédito ou não. Para tanto, sufragou os fundamentos do Acórdão nº 9303-008.755, que defendeu que, na aquisição de leite in natura, “..., **o direito de crédito em relação aos serviços de fretes limita-se ao valor do crédito presumido apropriado pelo próprio insumo.**”

O Acórdão indicado como paradigma nº 3201-010.421 está assim ementado:

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. PRECEDENTE JUDICIAL. RECURSO REPETITIVO. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo jurídico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede

de recurso repetitivo, confirmou o conceito jurídico intermediário de insumo criado na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do seu regimento interno, tem aplicação obrigatória. Para gerar crédito e ser caracterizado como insumo, o dispêndio deve ser relevante e essencial à atividade econômica da empresa/indústria.

AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS, PEÇAS E PARTES DE REPOSIÇÃO. CRÉDITO. PROPORÇÃO DA DEPRECIÇÃO. UTILIZAÇÃO NA PRODUÇÃO.

Itens ativáveis e suas partes e peças de reposição somente poderão gerar crédito se utilizados na produção, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho.

FRETES NA COMPRA DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.

Nos moldes firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, se o frete em si for relevante e essencial à atividade econômica do contribuinte, independentemente da alíquota do produto que o frete carregou, devem gerar o crédito.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS, APROVEITAMENTO. PERÍODO SUBSEQUENTE. POSSIBILIDADE. NÃO APROVEITAMENTO EM PERÍODOS ANTERIORES.

E permitido o aproveitamento do crédito em períodos subsequentes, de forma extemporânea, desde que devidamente comprovados e não aproveitados em outros períodos de apuração.

Com relação aos fretes de leite *in natura*, a decisão entendeu que, apesar de se tratar de transporte de produto com alíquota zero, há direito ao creditamento sobre a despesa, em se tratando de insumo que participa do processo produtivo e contribui com a atividade da empresa: “..., não importa se sua alíquota era zero ou não, importa somente se o frete era relevante e essencial para a realização das atividades e se os fretes em si sofreram a incidência das contribuições em etapa anterior.”

*Cotejo dos arestos confrontados*

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida. E o dissídio interpretativo emerge, quando se constata que, enquanto a decisão recorrida, em se tratando de produto que enseja o creditamento presumido, limitou o creditamento sobre o frete ao crédito presumido apropriado pelo insumo, o paradigma admitiu o creditamento básico.

Divergência comprovada.

Com efeito, cotejando a decisão recorrida e o Acórdão nº 3201-010.421, parece-me que há, entre eles, a similitude fática mínima para que o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência suscitada, que emerge, quando se constata que, enquanto a decisão recorrida (voto vencedor), em se tratando de frete, entendeu que o crédito está

definitivamente vinculado ao insumo, e, no caso da aquisição de leite *in natura*, limitado ao valor do crédito presumido, o Acórdão paradigmático entendeu por dar tratamento autônomo ao creditamento na contratação de frete na aquisição de leite *in natura*.

Dessa forma, conheço do Recurso Especial interposto pela contribuinte.

**II – Do mérito - direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos fretes pagos nas aquisições de leite *in natura*:**

A matéria trazida a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência, diz respeito a possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais (PIS/COFINS) não cumulativas em relação aos custos com fretes na aquisição de leite *in natura*, adquiridos de pessoas físicas, cooperativas ou de pessoas jurídicas, glosados por ausência de previsão legal, por se tratar de custo produção (fls.65/66).

A questão ora debatida já foi objeto de Súmula, no âmbito deste Tribunal Administrativo, aprovada por esta 3ª Turma da CSRF, em sessão de 20/06/2024, cuja vigência se deu a partir de 27/06/2024, *in verbis*:

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

O que se conclui é que embora o frete esteja relacionado com o transporte de insumo com isenção, suspensão ou alíquota zero, este representa um gasto incorrido pelos contribuintes para o transporte de um produto que representa um insumo, isto é, produto essencial de seu processo produtivo, e que uma vez sujeito a tributação do PIS e da COFINS, deve ser afastada a aplicação do art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003.

Oportuno ressaltar nesse ponto, que para que o frete de aquisição, efetivamente, possa ser computado de forma apartada do bem adquirido, seu custo deve vir em nota autônoma, sendo contabilizado de forma a aclarar que não está abrangido pelo tratamento conferido ao insumo transportado.

No entanto, esses elementos nem sempre restam claros no processo, e que devem ser checados pela unidade da RFB responsável pela execução do decidido por este tribunal administrativo, para se evitar o creditamento em situações vedadas pela legislação (por exemplo, a descrita no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003:

“(…) aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”.  
Ou a geração de crédito básico para situações que não foram tributadas na etapa anterior.

Em outras palavras, se de um lado se busca evitar a obtenção indevida de crédito básico da não-cumulatividade por operação que não tenha efetivamente sido tributada (ou de outra forma desonerado), do outro lado se busca preservar o cerceamento do direito de crédito básico da não-cumulatividade em operações efetivamente tributadas ou que não tenha incidido nas vedações legais à tomada de crédito.

Portanto, legítima a tomada de créditos básicos sobre os fretes, desde que tenham sido efetivamente tributados (com alíquota diferente de zero, e que não tenham sido de outra forma desonerados), registrados de forma autônoma, e se refiram a aquisição de insumos não onerados, pelo que, nestas circunstâncias, cabe o provimento parcial ao apelo da contribuinte, para que sejam revertidas as glosas apenas nos casos que se enquadrem nos condicionais aqui descritos (registro autônomo e efetiva tributação do frete).

Assim, voto pelo provimento parcial do Recurso Especial interposto pela contribuinte quanto a esta matéria, aplicando ao caso a Súmula CARF 188.

**III – Do dispositivo:**

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela contribuinte, para no mérito dar parcial provimento, para reverter as glosas sobre fretes de aquisição de insumos não onerados que atendam condição estabelecida na Súmula CARF no 188 (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição).

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green**