



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



|                    |                                      |
|--------------------|--------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10930.901289/2017-95</b>          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9303-017.068 – CSRF/3ª TURMA         |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 19 de dezembro de 2025               |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO PROCURADOR               |
| <b>RECORRENTE</b>  | FAZENDA NACIONAL                     |
| <b>INTERESSADO</b> | INTEGRADA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL |

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

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. 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 aplicar a Súmula CARF nº 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelo PIS não cumulativo, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas pela Súmula CARF nº 188: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: 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 Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301- 011.525**, de **24/11/2021**, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF, assim ementado:

ASSUNTO : CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e a prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica)

com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade, Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

AQUISIÇÃO DE INSUMOS GRAVADOS COM ALÍQUOTA ZERO DAS CONTRIBUIÇÕES – CREDITAMENTO . VEDAÇÃO LEGAL.

Por estrita vedação legal, contida na Lei nº 10.637/2002, artigo 3º, § 2º, II, não geram créditos da Contribuição ao PIS/PASEP, no regime da não cumulatividade, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. VALE PEDÁGIO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE

As despesas com vale pedágio pagas pelo contratante do serviço de transporte rodoviário de carga não integram o valor do frete, portanto não podem compor a base de cálculo dos créditos das contribuições.

O art. 2º da Lei nº 10.209/2001 dispõe expressamente que o vale pedágio não integra o valor do frete e determina que o vale pedágio não constitui base de incidência de contribuições sociais, o que implica vedação à apuração de créditos, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

A apuração de crédito sobre a despesa com frete na aquisição de insumos é possível, por se tratar de despesa autônoma referente a serviço essencial, conforme a atividade empresarial do contratante, para execução de suas atividades, com permissivo legal na Lei nº 10.637/2002, artigo 3º, II.

**PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. VENDA DE INSUMOS PARA AGROINDÚSTRIA. SUSPENSÃO. REQUISITOS.**

A realização de vendas com a suspensão da incidência das contribuições prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 somente tem sua autorização legal quando o adquirente preenche certos requisitos, sendo que principal destes requisitos é de que o produto adquirido seja utilizado no seu processo industrial como insumo na fabricação das mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal mencionadas no caput do art. 8º do referido dispositivo legal.

Em caso de tais produtos serem adquiridos para revenda, pelo comprador, o valor da venda deve compor a base de cálculo das contribuições do vendedor.

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.**

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP no regime da não cumulatividade. Para incidência de Taxa SELIC sobre o valor do crédito a ser ressarcido deve ocorrer mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias, após a data de entrega do pedido de ressarcimento a Fazenda Pública, nos termos do artigo 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento dos créditos da COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP, no regime da não cumulatividade, não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para **reverter a glosa referente aos créditos**

**relativos a despesas com frete na aquisição de insumos.** Deve ser garantida a recorrente a aplicação da Taxa SELIC sobre o valor dos créditos reconhecidos, que deve ter seu marco inicial contado após escoado o prazo de 360 dias da data do protocolo do pedido de ressarcimento, apresentado a Fazenda Pública, por força do decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos e da aplicação do determinado no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno deste CARF. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-011.521, de 24 de novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10930.901286/2017-51, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Os embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional (fls.473/477) foram monocraticamente rejeitados pelo Presidente da 1ª TO da 3ª Câmara, nos termos do Despacho 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 13 de dezembro de 2022 (fls. 481/482).

O sujeito passivo também apresentou Recurso Especial (fls.558/572), mas não foi admitido, nos termos do Despacho de Admissibilidade exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 603/611), confirmado pelo Despacho de Agravo, pelo Presidente da CSRF (fls.631/637).

#### ***Do Recurso Especial da Fazenda Nacional***

No seu Recurso Especial às fls.484/526, a Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias:

1. Quanto ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o **custo dos fretes pagos para transferência de insumos não onerados por estas contribuições**. Indica como paradigma os Acórdãos 9303-013.028 e 9303-013.216.
2. Quanto à possibilidade de apreciação, em grau de recurso, de matéria não suscitada na instância a quo – Preclusão – Selic. Indica como paradigma o Acórdão 203-12.863.
3. Quanto à possibilidade de abono de juros Selic ao ressarcimento de créditos após o julgamento e trânsito do Resp nº 1.767.945/PR. Indica como paradigma os Acórdãos 3302-013.189 e 3201-009.410.

Quanto à demonstração da legislação que estaria sendo interpretada divergentemente, requerida no § 1º do art.118 do RICARF/2023, o apelo fez as seguintes referências:

| DIVERGÊNCIA | MATÉRIA  | LEGISLAÇÃO INTERPRETADA DIVERGENTEMENTE  |
|-------------|--|--|
| 1.          | Quanto ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos para transferência de insumos não onerados por estas contribuições | art. 3º, II e IX da Lei nº 10.833/2003 e do art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; art. 289, § 1º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999  |
| 2.          | Quanto à possibilidade de apreciação, em grau de recurso, de matéria não suscitada na instância a quo – Preclusão - Selic  | Decreto nº 70.235/72. arts. 14, 16, 17, 33 e 42; CPC, arts. 141, 312, 492 e 515; LICC, art. 4º. CTN. art. 108  |
| 3.          | Quanto à possibilidade de abono de juros Selic ao ressarcimento de créditos após o julgamento e trânsito do Resp nº 1.767.945/PR   | Lei nº 10.833/03, arts. 13 e 15; § 5º dos arts. 51 da IN SRF nº 460/04 e 52 da IN SRF nº 600/05; arts. 8º, § 7º, 20, § 4º, e 26, § 6º, da IN SRF nº 404, de 2004; Lei nº 8.383, de 1991, art. 66 e a Lei nº 9.250, de 1995, art. 39, § 4º. |

Em exame de admissibilidade do referido Recurso Especial (fls.530/538), o presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, **DEU SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso interposto, somente para a matéria: 1. Quanto ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos para transferência de insumos não onerados por estas contribuições. A Fazenda Nacional não agravou da decisão.

Quanto a matéria admitida, contra do despacho:

#### 2.1 DIVERGÊNCIA 1 - DIREITO À TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE O CUSTO DOS FRETES PAGOS PARA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS NÃO ONERADOS POR ESTAS CONTRIBUIÇÕES

A decisão recorrida entendeu estar pacificado na jurisprudência administrativa o entendimento de que os fretes são serviços utilizados pelas empresas, ou como despesa própria ou contratada de terceiros, e como tal estão inclusos no rol de serviços que dão direito a crédito com previsão expressa no inciso II do artigo 3º das leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, independentemente do regime de tributação dos insumos transportados.

O Acórdão indicado como **paradigma nº 9303-013.028** está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente

empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Pela essencialidade desempenhada no processo produtivo do Contribuinte, indústria alimentícia, deve ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos dos gastos referentes a (i) aquisição de EPIs e dos exames laboratoriais/controles de qualidade; e (ii) licenças de softwares utilizados nas câmaras frias dos frigoríficos.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. BOVINOS (MATÉRIA PRIMA). AQUISIÇÃO PF E COOPERATIVAS.

O frete na aquisição de insumos não pode ser considerado insumo do processo produtivo, pois este ainda nem se iniciou quando da aquisição do serviço. Porém permite-se o aproveitamento do crédito sobre esses serviços de frete ao agregar custo ao insumo. O crédito do frete é o mesmo proporcionado pelo insumo. No presente caso, como os insumos não geram crédito das contribuições (aquisição de bovinos - matériaprima, adquiridos de pessoas físicas e/ ou de cooperativas de produtores rurais), o serviço de frete também não gera direito ao crédito.

A decisão entendeu que o regime de creditamento do frete segue o do insumo transportado. E em se tratando de insumo que não gera direito de crédito, o serviço de frete também não gera direito de crédito.

O Acórdão indicado como **paradigma nº 9303-013.216** recebeu a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2007

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. BOVINOS (MATÉRIA PRIMA). AQUISIÇÃO PF E COOPERATIVAS.

O frete na aquisição de insumos não pode ser considerado insumo do processo produtivo, pois este ainda nem se iniciou quando da aquisição do serviço. Porém permite-se o aproveitamento do crédito sobre esses serviços de frete ao agregar custo ao insumo. O crédito do frete é o mesmo proporcionado pelo insumo. Assim, o crédito sobre o gasto com frete somente pode ser reconhecido na proporção do crédito do insumo adquirido. No presente caso, como os insumos não geram crédito das contribuições (aquisição de bovinos -matéria-prima, adquiridos de pessoas

físicas e/ ou de cooperativas de produtores rurais), o serviço de frete também não gera direito ao crédito.

A decisão entendeu que o regime de creditamento do frete segue o do insumo transportado. E em se tratando de insumo que não gera direito de crédito, o serviço de frete também não gera direito de crédito.

#### *Cotejo dos arestos confrontados*

Cotejando os arestos confrontados, emerge patente o dissídio interpretativo sobre o direito de crédito sobre os fretes para transporte de insumos. Enquanto os paradigmas atrelaram o direito ao regime de tributação do insumo, a decisão recorrida julgou que o frete de insumo enseja o creditamento, independentemente do regime de tributação do insumo.

Divergência comprovada.

Devidamente cientificada do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade, o contribuinte apresentou suas contrarrazões às fls.548/555, manifestando pelo não conhecimento do recurso quanto a matéria envolvendo o direito a apuração de crédito integral sobre as operações de fretes para aquisições de insumos sujeitos à apuração de crédito presumido da agroindústria, por não descumprimentos dos requisitos previstos no art. 67 do RICARF. No mérito, pugna pelo desprovimento do recurso, sob o argumento que “o frete representa um gasto incorrido pela Recorrida para o transporte de um produto que representa um insumo, isto é, produto essencial de seu processo produtivo, e que ficaram sujeitas a tributação do PIS e da COFINS”.

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 da Fazenda Nacional:***

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 118 do RICARF/2023, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade, uma vez que há claramente divergência de entre os acórdãos: recorrido – que permitiu o creditamento sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos desonerados contribuições (art. 3º, inciso II, das Leis 10.833/03 e 10.637/02) - e os paradigmas (**Acórdãos nº 9303-013.028 e 9303-013.216**) – que entenderam não ser possível tal creditamento, não existindo qualquer diferenciação ou discriminação essencial, na fundamentação das decisões contrastadas, acerca da natureza do setor produtivo das empresas.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

**II – Do mérito:**

A matéria trazida pela Fazenda Nacional, a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência, diz respeito a possibilidade ou não de tomada de créditos das contribuições sociais (PIS/COFINS) não cumulativas em relação aos fretes na aquisição de insumos desonerados (sujeitos à suspensão). No caso, trata-se da aquisição de produtos para revenda que estavam sujeitos à alíquota zero nos termos do art. 1º da Lei nº 10.925/2004 (fertilizantes, adubos, defensivos agropecuários, sementes, corretivos de solo, inoculantes agrícolas, etc.).

A autoridade fiscal, acompanhado da decisão da DRJ, consideraram que os fretes devem ser tratados como componentes do custo dos bens adquiridos, de forma que a possibilidade de creditamento, nesses casos, fica vinculada à natureza dos referidos bens, conforme Solução de Divergência COSIT nº 7/2016 e na Solução de Consulta COSIT nº 292/2017. Assim, tendo em vista a vedação à apuração de créditos em relação a aquisição de produtos sujeitos a alíquota zero, prevista art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, entendeu-se que não há que se falar em apuração de créditos sobre o valor do frete relativo às referidas aquisições.

No Acórdão recorrido, a Turma julgadora reverteu a glosa por entender que “os fretes são serviços utilizados pelas empresas ou como despesa própria ou contratada de terceiros, e como tal estão inclusas no rol de serviços que dão direito a crédito, com previsão expressa no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003”, e que trata-se de despesa autônoma “*não se relacionando ou se proporcionalizando a outra despesa, como por exemplo, a despesa ou custo do bem transportado, para efeitos de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições*”.

No seu Recurso Especial a Fazenda Nacional argumenta que não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a COFINS (Art. 3º §2º inciso II da Lei 10.833/2003). Se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima.

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**

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 fazendário, para que sejam mantidas as glosas apenas nos casos que não se enquadrem nos condicionais aqui descritos (registro autônomo e efetiva tributação do frete).

### **III – Do dispositivo:**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, dar provimento parcial para aplicar a Súmula CARF nº 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelo PIS não cumulativo, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas pela Súmula CARF nº 188: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green**

ACÓRDÃO 9303-017.068 – CSRF/3ª TURMA

PROCESSO 10930.901289/2017-95

DOCUMENTO VALIDADO