



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



**Processo nº** 10120.909421/2011-56  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-014.902 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 15 de março de 2024  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ADUBOS SUDOESTE LTDA

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO E NO  
TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS NÃO  
ONERADOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

É possível o aproveitamento de créditos sobre os serviços de fretes utilizados  
na aquisição e transporte entre estabelecimentos de insumos não onerados pelas  
contribuições ao PIS/COFINS não cumulativos, desde que tais serviços sejam  
comprovadamente onerados.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do  
Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em  
negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes  
aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-014.897, de 15 de março de 2024, prolatado no  
julgamento do processo 10120.909429/2011-12, paradigma ao qual o presente processo foi  
vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana  
Josefovicz Belisario, Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Gilson Macedo Rosenberg  
Filho, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada),  
Liziane Angelotti Meira (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 Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3201-009.052, de 26/08/2021, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não-cumulativo das contribuições o conteúdo semântico e 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, reforçou o conceito intermediário de insumo criado na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno, tem aplicação obrigatória.

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.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Há previsão legal para a apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com frete de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa. Essas despesas integram o conceito de insumo empregado na produção de bens destinados à venda e se referem à operação de venda de mercadorias. Geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições sociais.

ARMAZENAGEM E DESESTIVA NO RECEBIMENTO DE PRODUTO IMPORTADO COM ALÍQUOTA ZERO.

É cabível a apuração de créditos de armazenagem e desestiva de bens importados considerados insumos essenciais e relevantes à atividade econômica do contribuinte, independentemente da alíquota.

EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA E UNIFORMES.

Os materiais de segurança de uso obrigatório determinado pela legislação trabalhista sofrem desgaste e danos pela ação diretamente exercida no processo produtivo. São insumos e geram créditos da não-cumulatividade.

ANÁLISE LABORATORIAL. POSSIBILIDADE. COMPROVAÇÃO.

Desde que comprovados os dispêndios com as análises laboratoriais e cumpridos os demais requisitos objetivos previstos na legislação, assim como demonstrada a essencialidade e relevância à atividade econômica do contribuinte, o crédito pode ser aproveitado.

Consta do dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para conceder o crédito da não cumulatividade, observando os requisitos legais concernentes à matéria, nos seguintes termos: I. Por unanimidade de votos, sobre (i) dispêndios com armazenagem e desestiva; (ii) dispêndios com EPIs e uniformes, exceto aqueles utilizados em áreas administrativas; e (iii) “serviços de análise química de adubo”; II. Por maioria de votos, sobre (a) dispêndios realizados com fretes sujeitos à incidência de PIS/Pasep e Cofins nas aquisições de insumos com alíquota zero, vencida a Conselheira Mara Cristina Sifuentes que negou provimento; e (b) dispêndios com fretes entre estabelecimentos vencidos os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Márcio Robson Costa, que negaram provimento.

Em seu Recurso Especial, a PFN aponta, em síntese, divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias:

- (i) crédito de PIS/COFINS sobre os dispêndios com fretes entre os estabelecimentos da contribuinte (inclusive de produtos e insumos com alíquota zero), divergindo do acórdão paradigma n.º 9303-010.476;
- (ii) crédito com despesas relativas à armazenagem e desestiva no recebimento de produto importado com alíquota zero, divergindo do Acórdão paradigma n.º 9303-010.724.

Em exame de admissibilidade, entendeu-se que restou demonstrada a divergência de interpretação **apenas quanto à primeira matéria**, tendo o despacho de admissibilidade, exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, trazido as seguintes considerações sobre a demonstração de divergência:

Demonstração da divergência

**Insurge-se a Recorrente contra o entendimento adotado no acórdão recorrido, segundo o qual cabe o direito ao crédito de PIS/Cofins sobre o frete entre os estabelecimentos da contribuinte, inclusive o frete de produtos e insumos com alíquota zero, bem como sobre as despesas com armazenagem e desestiva no recebimento de produto importado também tributado com alíquota zero.**

Os temas foram assim enfrentados pelo Relator do acórdão recorrido:

- Frete entre estabelecimentos (inclusive de produtos e insumos com alíquota zero);

Com relação ao que foi decidido em primeira instância, concordo com a alegação do contribuinte a respeito dos créditos tomados sobre os custos com Fretes entre Estabelecimentos, ponto que merece provimento nos mesmo moldes dos Acórdãos CARF CSRF de n.º 3302-002.974 e 9303006.218.

Dentro desta linha de raciocínio, é importante registrar que há precedente nesta Turma de julgamento, exposto a seguir:

**"CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS.**

As despesas com fretes para transporte interno de produtos em elaboração e, ou produtos acabados, de forma análoga aos fretes entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes. (CARF –Processo n.º 13116.000753/2009-14, Acórdão: 3201-002.638, Relator: Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento, Sessão de 29/03/2017)."

A importância, essencialidade e pertinência dos fretes entre estabelecimentos para a atividade e produção do contribuinte é cristalina, seja para produtos/insumos com alíquota zero ou com alíquota positiva, uma vez que possui uma estrutura logística sem a qual não poderia sequer finalizar seu ciclo de produção sem os fretes entre estabelecimentos.

O Recurso Voluntário merece provimento.

(...)

Já os acórdãos paradigmas estão assim ementados (transcrevem-se excertos dos votos neles proferidos para melhor elucidar as questões ora em análise):

Acórdão paradigma n.º 9303-010.476:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. STJ. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (art. 3º, II das Leis nºs 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte. PIS. CRÉDITOS. DESPESAS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes, por integrar o custo de produção do produto destinado à venda.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADO À ALÍQUOTA ZERO.

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, o serviço de frete também não gera direito ao crédito.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS.

Os serviços de frete, contratados juntos a pessoas jurídicas e utilizados no âmbito do processo produtivo, como por exemplo, o transporte de insumos e produtos em fabricação, entre estabelecimentos fabris do contribuinte, geram direito ao crédito na condição de insumo, nos exatos termos do que consta no inc. II do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Voto vencido (mas vencedor quanto à matéria aqui tratada)

(...)

No caso aqui discutido, trata-se de fretes nas aquisições de insumos de fornecedores (PJ), um serviço prestado antes de iniciado o processo fabril, portanto não há como afirmar que se trata de um insumo do processo industrial.

Assim, o que é efetivamente insumo é o bem ou a mercadoria transportada, sendo que esse frete integrará o custo deste insumo e, nesta condição, o seu valor agregado, poderá gerar o direito ao crédito, se o insumo gere direito ao crédito. Ou seja, o valor do frete, por si só, não gera direito ao crédito. Este crédito está definitivamente vinculado ao insumo.

No caso aqui tratado, no voto condutor do Acórdão recorrido, restou bem claro que esclareceu a Fiscalização que a única razão para a glosa do crédito foi o fato da tributação do bem transportado, adquirido pela PJ para revenda, ser sujeito à alíquota zero (fl. 523):

"75. Desta forma, o frete na aquisição de mercadorias para revenda, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens, poderia gerar créditos do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos já que, nessa situação, integraria o custo de aquisição dos mesmos bens para revenda, não fosse a alíquota zero determinada para esses bens, que atinge assim seus custos de aquisição. Se o crédito sobre o principal (valor da mercadoria) está sujeito a alíquota zero, assim também o estaria o crédito sobre o secundário (frete na operação de compra), pois que parte integrante e formadora do custo de aquisição."

Portanto, se o insumo transportado gerar crédito, por consequência o valor do frete que está agregado ao seu custo, dará direito ao crédito, independentemente se houve incidência das contribuições sobre o serviço de frete, a exemplo do que ocorre nos fretes prestados por pessoas físicas.

(...)

A divergência quanto à primeira matéria é, a nosso juízo, evidente.

O acórdão recorrido entendeu que as despesas com o frete ensejam o creditamento de PIS/Cofins, “seja para produtos/insumos com alíquota zero ou com alíquota positiva”, enquanto que o acórdão paradigma só o admitiu sobre as despesas com frete quando o insumo transportado gerar créditos das contribuições.

(...)

Intimado do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial e do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, o sujeito passivo não apresentou **contrarrazões**.

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:

### Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e deve ser conhecido, conforme os fundamentos expressos no despacho de admissibilidade.

### Do Mérito

No presente caso, a controvérsia resume-se à questão de saber se geram direito a crédito de contribuições não cumulativas os encargos com fretes na (i) aquisição e no (ii) transporte, entre os estabelecimentos do contribuinte, de insumos não onerados pelas contribuições não cumulativas.

Sublinhe-se que não está em discussão, no presente processo, os fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte – para posterior venda, mas apenas os fretes relacionados ao transporte de insumos – tanto na aquisição como na movimentação entre estabelecimentos – é o que se depreende da análise das peças principais do processo.

No tocante à questão da tomada de créditos de despesas com fretes no transporte de insumos não onerados pelo PIS/COFINS não cumulativos, em decisões recentes, já com nova composição, este Colegiado tem adotado posicionamento unânime com relação à possibilidade de referidos gastos.

Pessoalmente, eu entendia que o frete na aquisição de insumos só poderia ser apropriado como parte do custo de aquisição do próprio insumo. Nesse contexto, se o insumo não fosse tributado, não haveria que se falar em crédito decorrente do frete.

Com o advento do art. 176 da Instrução Normativa (IN RFB) nº 2.121/2022, o qual previa a **natureza de insumo do gasto com frete** na aquisição de bens não onerados pelo PIS/COFINS – norma, vale ressaltar, revogada recentemente pela IN RFB nº. 2.152/2023 -, revisei a questão e mudei minha compreensão sobre o assunto: se o frete faz parte do insumo e sobre ele incide certa alíquota de PIS/COFINS, claro está que parte do insumo é onerada – precisamente a parte de seu valor que corresponde ao frete.

Por essa razão, cheguei à conclusão de que não faz sentido negar direito ao crédito sobre fretes que foram efetivamente onerados.

De semelhante modo, os fretes na movimentação de insumos entre estabelecimentos fabris da recorrente, desde que sujeitos ao pagamento das contribuições não cumulativas, dão direito a créditos de PIS/COFINS, ainda que tais serviços refiram-se a transporte de insumos não onerados por aquelas contribuições.

Assim, é possível o creditamento das despesas em análise, desde que comprovadamente tenham sido oneradas pelo PIS/COFINS não cumulativos.

Diante do exposto, voto por **conhecer** e, no mérito, por **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

### 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 conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora