



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10380.903811/2012-32</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.302 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	TRES CORACOES ALIMENTOS S.A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

RECURSO ESPECIAL. PARADIGMA CONTRÁRIO A SÚMULA CARF 217. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, §12, ALÍNEA “C” DO RICARF/2023.

Conforme artigo 118, § 12, inciso III, alínea “c” do RICARF, não será aceito como paradigma acórdão que contrarie Súmula do CARF à data da análise da admissibilidade, inclusive aquela efetuada no curso do julgamento colegiado, na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-016.296, de 21 de novembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10380.903805/2012-85, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

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**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, 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 contribuinte, contra a decisão consubstanciada em acórdão assim ementado:

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. 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).

**CRÉDITO SOBRE FRETES (AÍ ABRANGIDAS A MANUTENÇÃO E OS COMBUSTÍVEIS, NO CASO DE FROTA PRÓPRIA). TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESCABIMENTO.**

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência -Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003-, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

**FRAUDE. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. NEGÓCIO ILÍCITO.**

Comprovada a existência de simulação/dissimulação por meio de interposta pessoa, com o fim exclusivo de afastar o pagamento da contribuição devida, é de se glosar os créditos decorrentes dos expedientes ilícitos, desconsiderando os negócios fraudulentos.

Foram interpostos Embargos de Declaração pelo sujeito passivo, que foram monocraticamente rejeitados pelo Presidente.

***Recurso Especial do Contribuinte***

A contribuinte se insurgiu contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de divergência, suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente às seguintes matérias/paradigmas:

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA	ACÓRDÃOS INDICADOS COMO PARADIGMAS
1.	Quanto à nulidade da decisão recorrida por falta de fundamentação	Acórdão nº 3201-008.983
2.	Quanto à impossibilidade de utilização de prova emprestada	Acórdão nº 3401-001.794 Acórdão nº 3301-003.630
3.	Quanto ao direito ao creditamento das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da firma, com combustíveis e com itens de manutenção de frota como pneus e recauchutagem	Acórdão nº 9303-011.781 Acórdão nº 9303-009.166

Cotejados os fatos, o Presidente negou seguimento ao Recurso Especial do sujeito passivo.

### **Recurso de Agravo**

Irresignada, a contribuinte apresentou Agravo, que foi acolhido parcialmente pelo Presidente da CSRF, dando seguimento ao Recurso Especial nos seguintes termos:

REJEITO o agravo relativamente às matérias "*direito de crédito em despesas com combustíveis, pneus e itens de manutenção de veículos empregados no transporte interno de mercadorias*", "nulidade da decisão por falta de fundamentação" e "impossibilidade de utilização de prova emprestada" e confirmo a negativa de seguimento ao recurso especial nesta parte.

ACOLHO o agravo e DOU seguimento ao recurso especial relativamente à matéria "*direito ao crédito sobre despesas com fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa*"

A PGFN apresentou Contrarrazões, a qual requer a negativa do provimento ao recurso.

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:

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

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial. Contudo, deve não deve ser conhecido, pelas razões expostas abaixo.

Em relação ao creditamento sobre as despesas de frete de produtos acabados para os centros de distribuição como insumo do processo produtivo, única matéria em que foi dado seguimento em sede de agravo, a recorrente, busca demonstrar a divergência de interpretação, e para

tanto indica como paradigma os **Acórdãos 9303-011.781 e 3201-009.166.**  
Segundo a recorrente:

No acórdão recorrido a Turma entendeu que a glosa dos créditos descontados sobre os fretes vinculados ao transporte de produtos acabados entre estabelecimento da empresa deveria ser mantida. Esclareceu, neste particular, que as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas somente: (i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte for utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, e (ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833, de 2003.

Como visto, partindo de um mesmo contexto fático e motivacional, o acórdão paradigma entendeu ser cabível a apropriação de créditos da Contribuição ao PIS sobre os valores relativos a fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, com base no artigo 3º, incisos II e IX, da Lei 10.833, de 2003. Interpretando esse dispositivo, o acórdão paradigma concluiu que são admissíveis os créditos tomados sobre o custo dos serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, incluindo-se os fretes na operação de venda, diferenciando-os dos fretes de venda.

Em relação ao creditamento sobre as despesas de frete de produtos acabados para os centros de distribuição como insumo do processo produtivo, o voto condutor da decisão recorrida (vencedor) defendeu que, nos termos do Resp nº 1.246.317/MG, *“as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor”*. Interpretando os incisos II e IX do art. 3º das Leis de Regência, concluiu o creditamento em questão só admitido em duas hipóteses: 1) como insumo do bem ou serviço em produção, inc. II, ou 2) como decorrente da operação de venda, inc. IX.

Em sentido oposto, decidiu o primeiro Acórdão indicado como paradigma (**Acórdão 9303-011.781**). Naquela oportunidade o Colegiado decidiu ser *“passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda”*.

O Acórdão indicado como paradigma nº 9303-011.781 está assim ementado:

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

**Cabe à constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda.**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007 NÃO-CUMULATIVIDADE. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, pois ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática. (grifou-se)

Quanto ao segundo Acórdão indicado como paradigma pela recorrente (**Acórdão nº 3201-009.166**), teve ementa lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/08/2004

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 n.º 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 n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PESSOAS E PRODUTOS ACABADOS.

**Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de trabalhadores e de produtos acabados.**

No caso concreto, faz jus o contribuinte aos créditos da PIS/PASEP não cumulativa sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados

nos veículos, após a industrialização para seus compradores e portos onde serão exportados, por serem tais serviços de transporte essenciais para a produção e atividade do sujeito passivo - industrialização e exportação.

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. TERRA. PESSOA JURÍDICA. PRODUÇÃO. MATÉRIA PRIMA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com arrendamento rural/agrícola de terras, de pessoas jurídicas, para produção da matéria-prima destinada à produção/fabricação dos produtos objetos da atividade econômica explorada pelo contribuinte, geram créditos das contribuições.

PIS/PASEP. BENS E SERVIÇOS. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA.

É vedada a apropriação de créditos sobre aquisições de bens e de serviços efetuadas de pessoas físicas. (grifou-se)

Ainda que de uma forma bem menos clara, a decisão também faz referência ao inciso IX do art. 3º das leis de regência, e parece aí enquadrar como “gastos logísticos” os fretes decorrentes de movimentação de produtos entre estabelecimentos, conforme se constata dos trechos do voto abaixo transcritos:

Em relação ao transporte da produção para a exportação diz a Recorrente que não há diferença entre o transporte na aquisição de insumos, na colocação do produto acabado no estabelecimento vendedor ou na remessa para exportação, pois são gastos inerentes a produção e que o ciclo de produção somente se encerra quando o produto é colocado efetivamente para venda no estabelecimento vendedor da empresa, o que abrange o transporte do produto para exportação.

Procede o argumento recursal. Para tanto, transcrevo o entendimento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. DIREITO AO CRÉDITO.

Para fins de constituição de crédito da COFINS pela sistemática não cumulativa, deve-se analisar se determinado bem ou serviço prestado caracteriza-se como insumo. Para tanto, torna-se imperativo verificar a sua pertinência e essencialidade ao processo produtivo e atividade do sujeito passivo. O que, por conseguinte, no caso vertente, resta concluir pela possibilidade de o sujeito passivo constituir créditos da Cofins não cumulativa sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos da empresa no transporte de matéria prima dos frigoríficos para a indústria e desta, após a industrialização para seus compradores e portos onde serão exportados, por serem tais serviços de transporte

essenciais para a produção e atividade do sujeito passivo - industrialização e exportação.” (Processo nº 16366.000604/2006-41; Acórdão nº 9303-004.623; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 26/01/2017)

Diante do exposto voto por dar provimento ao recurso no tópico para reverter as glosas sobre combustíveis no transporte de trabalhadores (mão-de-obra) dentro das lavouras e da unidade fabril e os incorridos na fase comercial.

Prossigue a decisão, agora abordando “serviços logísticos”:

Com relação aos gastos logísticos deve-se trazer como referência, o contido no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 o qual apresenta a seguinte redação:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.” Compreendo que tais despesas podem ser enquadradas como despesas de logística e mesmo na venda geram direito ao crédito. Neste sentido fundamento com decisão desta Turma, em composição distinta da atual, proferida por maioria de votos e ementada nos seguintes termos:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011 NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. 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). (...) DESPESAS PORTUÁRIAS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Os gastos logísticos na aquisição de insumos geram direito ao crédito, como componentes do custo de aquisição. Tendo em vista o Resp 1.221.170/PR, os gastos logísticos essenciais e/ou relevantes à produção dão direito ao crédito. **Incluem-se no contexto da produção os dispêndios logísticos na movimentação interna ou entre estabelecimento da mesma empresa. Os gastos logísticos na operação de venda também geram o direito de crédito, conforme inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.** (grifou-se)

No entanto, recentemente, ou seja, após a emissão do Despacho de Agravo (28 de setembro de 2022), foi editada a **Súmula CARF nº 217**, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024, cuja vigência se deu a partir de 04/10/2024, dispondo que tais custos não geram créditos de

Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas. Oportuna a transcrição na íntegra:

**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.

Feitos esses esclarecimentos, oportuno ressaltar, que o RICARF/2023, aprovado pela Portaria MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023), em seu art. 118, inciso III, § 12, alínea “c”, dispõe que “*não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar (...) Súmula do CARF*” e este seria justamente o caso dos paradigmas indicados pela recorrente (Acórdãos 9303-011.781 e 3201-009.166), os quais decidiram pela possibilidade de “*crédito sobre fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa*”.

Neste sentido, v. item 2.2.2 do Manual de Admissibilidade do Recurso Especial<sup>1</sup>

b) Constatada a similitude fática entre os julgados em confronto, a situação neles tratada é semelhante à situação dos precedentes que deram origem à súmula?

➤ Se os acórdãos recorrido, paradigma e precedentes da súmula guardam similitude fática entre si, fica claro que o paradigma efetivamente teria contrariado o entendimento da súmula, de sorte que o Recurso Especial não deve ter seguimento, no que tange à matéria sumulada, mediante a aplicação do art. 67, § 12, inciso III, do Anexo II, do RICARF.

A propósito, oportuna a transcrição do § 12, inciso III, do RICARF/2023 (mesma previsão contida no art. 67, § 12, inciso III, do Anexo II, do RICARF/2015), *in verbis*:

Seção II

Do Recurso Especial

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara,

<sup>1</sup> Disponível em: [http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3\\_1-ed\\_14-12-2018.pdf](http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf). Acesso em: 28/10/2024.

Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(...)

§ 12. **Não servirá como paradigma o acórdão:**

I - proferido pelas Turmas Extraordinárias de julgamento;

II - que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado ou objeto de desistência ou renúncia do interessado na matéria que aproveitaria ao recorrente;

III - que, **na data da análise da admissibilidade do recurso especial**, contrariar:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos;

c) **Súmula do CARF ou Resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais**; (grifou-se)

Em virtude da previsão contida na alínea “c”, do § 12, inciso III, do RICARF/2023, impõe-se o não conhecimento do Recurso Especial.

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pela contribuinte.

### 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 não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

ACÓRDÃO 9303-016.302 – CSRF/3ª TURMA

PROCESSO 10380.903811/2012-32

DOCUMENTO VALIDADO