



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.904347/2016-17
ACÓRDÃO	9303-016.603 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	14 de março de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	LATICÍNIOS PORTO ALEGRE INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

FRETE DE INSUMO DESONERADO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 188.

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

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 217.

A negativa do crédito de frete de produtos acabados resta pacificada no âmbito deste Conselho, em razão da edição da Súmula CARF n° 217, aprovada pela 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.”

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 parcial provimento, para aplicar a Súmula CARF n° 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela COFINS não cumulativa, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas pela Súmula: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição, bem como para restabelecer a integralidade das glosas dos fretes de produtos acabados, nos

termos da Súmula CARF nº 217. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e alterações posteriores, em face do Acórdão nº 3201-010.024, de 23/11/2022, assim ementado:

[...] CRÉDITO. FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE INSUMO NÃO TRIBUTADO OU SUJEITO A SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. Geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições de insumo não tributado ou sujeito a suspensão, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do produto, observados os demais requisitos da lei.

Consta do dispositivo do acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter, observados os demais requisitos da lei, as glosas de crédito relativas a dispêndios com fretes nas aquisições de produtos não tributados ou sujeitos à suspensão, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do produto transportado, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-010.035, de 23 de novembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10640.907406/2016-17, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Em Recurso Especial, a Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária em relação a duas matérias:

(i) CRÉDITO DE PIS/COFINS SOBRE OS FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À SUSPENSÃO

Sustenta, em síntese, que as despesas com fretes na aquisição de produtos desonerados não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima por expressa disposição legal. 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, como o frete, pois a natureza da tributação incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal.

Indica como paradigmas os acórdãos nº 9303-005.154 e 9303-009.195:

Acórdão nº 9303-005.154:

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. 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.

Acórdão nº 9303-009.195:

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO.

Há vedação legal para apropriação de créditos da não cumulatividade do PIS na aquisição de bens ou serviços, utilizados como insumos, não onerados pela contribuição.

Recurso especial do Procurador parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Original

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para não admitir o crédito do frete na aquisição de mercadorias com alíquota zero, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento.

(II) CRÉDITO DE PIS/COFINS SOBRE FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

Aduz a Fazenda Nacional que:

(...) Nesse sentido, somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, diretamente ligados aos processos de prestação de serviços e de fabricação de bens a serem vendidos, dos quais decorrem o auferimento de uma receita é que podem ser considerados insumos.

Considera-se, pois, inadequado entender por insumo os gastos com bens ligados a fase posterior à finalização do produto para venda ou a prestação de serviço.

Partindo, então, da premissa de que para se falar em insumo é necessária a vinculação do bem/serviço com a atividade fim da empresa e a aplicação deles ao processo produtivo dos bens destinados à venda é que se defende a manutenção das glosas realizadas pela fiscalização, segundo entendimento do CARF citado no cotejo da divergência.

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não atendem aos requisitos acima descritos. Com efeito, as despesas/custos glosados pela fiscalização, mas reconhecidos pela decisão recorrida como aptos a ensejar o reconhecimento de crédito não cumprem os requisitos legais para geração de crédito. Outrossim, não guardam identidade com os insumos utilizados na fabricação do produto industrializado. Daí o descabimento de enquadrá-los como insumos.

Aponta como paradigmas os acórdãos n° 3302-005.812 e 3402-002.361:

Acórdão n° 3302-005.812

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA 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.

Acórdão n° 3402-002.361

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE CRÉDITO. O valor das despesas com serviços de transporte (fretes e carretos) dos produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não gera direito a crédito, por não se enquadrar no conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e, também, não estar relacionada, expressa e taxativamente (*numerus clausus*), nos incisos III a X da Lei nº 10.833/2003, pois trata-se de custo ou despesa realizada após a conclusão do processo de fabricação.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 222/228 deu seguimento ao Recurso Especial para as duas matérias:

Diante do exposto, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para as matérias:

- Crédito de Pis e Cofins. Fretes na Aquisição de Insumos com Alíquota Zero;
- Créditos de Cofins. Fretes de Produtos Acabados entre Estabelecimentos da Mesma Empresa.

Em contrarrazões, o Contribuinte requer a manutenção da decisão recorrida.

Proposto o Recurso Especial do Contribuinte (e-fls. 241/256), a ele foi negado seguimento pelo Despacho de Admissibilidade de e-fls. 293/297. Houve a confirmação da negativa pelo Despacho de Agravo de e-fls. 311/315.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O Recurso Especial é tempestivo. E, nos termos do art. 118, §6º, do RICARF, seu cabimento é condicionado à demonstração de divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

(I) CRÉDITO DE PIS/COFINS SOBRE OS FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À SUSPENSÃO

A Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto ao crédito de PIS/COFINS sobre os fretes na aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à suspensão.

No caso, trata-se da aquisição de leite *in natura*, com suspensão nos termos da Lei nº 10.925/2004.

A divergência jurisprudencial está comprovada, porquanto a decisão recorrida considerou que os gastos com fretes no transporte de insumos não tributados ou com tributação suspensa geram direito ao crédito, por sua vez os paradigmas entenderam que tais dispêndios não dão direito a crédito de PIS/COFINS, como se observa pelo cotejo entre os julgados:

Decisão recorrida	Paradigma nº 9303-005.154	Paradigma nº 9303-009.754
<p>Ementa:</p> <p>CRÉDITO. FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE INSUMO NÃO TRIBUTADO OU SUJEITO A</p>	<p>Ementa:</p> <p>PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS</p>	<p>Voto condutor:</p> <p>Contudo, em relação ao frete de aquisição de mercadorias (insumos) de produtos com alíquota zero é de</p>

Decisão recorrida	Paradigma n° 9303-005.154	Paradigma n° 9303-009.754
<p>SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE.</p> <p>Geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições de insumo não tributado ou sujeito a suspensão, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do produto, observados os demais requisitos da lei.</p>	<p>TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.</p> <p>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.</p>	<p>ser provido o especial fazendário. A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Como visto, o recorrido aplicou o entendimento de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. Conforme relatado, o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos. Porém, não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.</p> <p>(...)</p> <p>Portanto da análise da legislação, entendo que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Contudo, não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento. Em consequência, deve ser parcialmente provido o especial fazendário.</p>

Ademais, dispõe o art. 118, §3º, do RICARF, que não cabe Recurso Especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada, posteriormente, à data da interposição do recurso.

Em relação à matéria objeto da divergência, houve a edição da Súmula CARF n° 188 após a interposição do Recurso Especial da PGFN:

Súmula CARF n° 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.

A Súmula CARF nº 188 impõe duas condições para a tomada de crédito sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelo PIS e pela COFINS, que são: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição.

No caso, essas condições prescritas pela Súmula nº 188 não são verificáveis de forma conclusiva e imediata. Nesse sentido, confira-se trecho do voto condutor da decisão recorrida:

Não se pode perder de vista que, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/20034, geram direito a desconto de crédito das contribuições não cumulativas os serviços adquiridos aplicados como insumos no processo produtivo.

Dessa forma, devem-se reverter as glosas relativas a esse item, mas desde que observados os demais requisitos da legislação, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

Por isso, esta Turma já decidiu pelo cabimento do conhecimento do apelo recursal quando não comprovados de plano nos autos as condicionantes da Súmula nº 188:

Acórdão nº 9303-016.005, j. 12 de setembro de 2024, Redator designado Rosaldo Trevisan

(...) Assim, não se pode afirmar com convicção que o recurso fazendário contraria a Súmula, porque não se tem certeza de que, no caso em análise, os referidos fretes teriam sido registrados de forma autônoma e teriam sido efetivamente tributados, cabendo essa verificação à unidade preparadora, que deve contar com a colaboração do próprio contribuinte para elucidar a questão. Entendo, portanto, que deve ser conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional em relação a fretes na aquisição de insumos desonerados.

Por conseguinte, voto por conhecer do Recurso Especial nesta matéria.

(II) CRÉDITO DE PIS/COFINS SOBRE FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

Quanto aos fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário, sustentando a possibilidade da tomada de crédito no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003:

III. Crédito. Fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

A Fiscalização e a DRJ se posicionaram contrariamente ao direito a crédito em relação aos fretes de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da

empresa, considerando que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 apenas cogita de crédito sobre fretes na operação de venda.

O Recorrente se contrapõe argumentando que tais dispêndios encontram-se intrinsecamente vinculados à própria logística da empresa, pois a fábrica em Mutum produz principalmente queijos tipo parmesão, prato e muçarela, produção essa transferida para a unidade de Ponte Nova para fins de se efetivarem as vendas, o que evidencia que tal aproveitamento de crédito se refere a uma despesa operacional.

Verifica-se que tais deslocamentos entre estabelecimentos se inserem no contexto de operações de venda, encontrando-se o direito ao desconto de crédito assegurado pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, *verbis*: (...)

(...)

Nesse sentido, devem-se reverter as glosas relativas a esse item, observados os demais requisitos legais, dentre os quais terem sido tais fretes tributados e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País.

No Acórdão paradigma nº 3302-005.812, observa-se do inteiro teor do voto condutor que a pretensão foi afastada com duplo fundamento: incisos II e IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003:

(...)

Para o fim de reforçar este argumento, peço licença para reproduzir excertos da detalhada e escorreita análise de caso idêntico, constante no voto proferido no Acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, pelo I. Conselheiro José Fernandes sobre a matéria em análise, *verbis*:

(...)

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências **(i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda**, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e **(ii) nem como operação de venda**, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

No mesmo sentido, o paradigma nº 3402-002.361, cujo voto condutor consignou que:

Ex positis, quanto ao tópico: “b) Fretes contratados para transferências de produtos acabados entre as unidades da empresa”, voto no sentido de negar PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO em relação à glosa dos créditos calculados sobre o valor das despesas com serviços de transporte (fretes e carretos) dos produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte **por não se enquadrar no conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nºs: 10.637/2002 (PIS/PASEP); e, 10.833/2003 (COFINS) e, também, não estar relacionada nos custos e despesas realizadas após a conclusão do processo de fabricação**, expressa e taxativamente (*numerus clausus*) relacionadas nos incisos III a X da Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS), **em especial, o inciso IX**, que contempla apenas as “despesas de fretes na operação de vendas”, portanto, faltando a previsão legal.

Assim, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional também nesta matéria.

MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

(I) CRÉDITO DE PIS/COFINS SOBRE OS FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À SUSPENSÃO

Neste caso, aplica-se a Súmula CARF nº 188, em seus exatos termos, sendo necessária a comprovação do registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição, para que seja tomado o crédito sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela COFINS. Essa verificação é da alçada da unidade da RFB preparadora, de acordo com a demonstração a ser realizada pelo Contribuinte.

Logo, as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelo PIS não cumulativo devem ser estabelecidas, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas pela Súmula: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição.

Assim, dou provimento parcial ao Recurso Especial para aplicar a Súmula CARF nº 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela COFINS não cumulativa, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas pela Súmula: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição.

(II) CRÉDITO DE PIS/COFINS SOBRE FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

A negativa do crédito de frete de produtos acabados resta pacificada no âmbito deste Conselho, em razão da edição da Súmula CARF nº 217:

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.

Dessa forma, dou provimento ao Recurso Especial para restabelecer a integralidade das glosas dos créditos sobre os fretes de produtos acabados.

Conclusão

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 pela COFINS não cumulativa, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas pela Súmula: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição, bem como para restabelecer a integralidade das glosas dos créditos sobre os fretes de produtos acabados, nos termos da Súmula CARF nº 217.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro