



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10665.722492/2012-70
ACÓRDÃO	9303-016.472 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	24 de janeiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	ALVOAR LACTEOS S/A

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

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 o PIS/Pasep não cumulativo, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 217

Nos termos da Súmula CARF n.º 217, não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-016.469, de 24 de janeiro de 2025, prolatado no julgamento do processo 10665.901292/2013-62, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Hécio Lafetá Reis, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o conselheiro Dionísio Carvallhedo Barbosa, substituído pelo conselheiro Hécio Lafetá Reis.

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 interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face de acórdão assim ementado:

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II, veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Gera direito à apuração de créditos da não cumulatividade a aquisição de serviços de fretes para a movimentação de insumos entre estabelecimentos do contribuinte.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. POSSIBILIDADE.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Síntese do Processo

Trata o processo de questionamento da contribuinte epigrafada contra o deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento de créditos de Contribuição para o PIS-PASEP/COFINS.

A Fiscalização glosou os créditos apurados pela Contribuinte vinculados:

- (1) às aquisições de insumos (leite in natura) adquiridos de cooperativas agropecuárias e de pessoas jurídicas que exercem cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura;
- (2) às despesas de fretes incidentes sobre transferências de matéria-prima entre filial e matriz;
- (3) às despesas de fretes incidentes sobre as aquisições de leite in natura com direito apenas ao crédito presumido das referidas contribuições.

Inconformada com as glosas promovidas, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em face dos Despachos Decisórios proferidos pela DRF, demonstrando que as glosas eram indevidas e que de fato fariam jus aos créditos apurados.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, reafirmando os critérios adotados pela Fiscalização para a manutenção das glosas.

A Contribuinte apresentou Recurso Voluntário em que, basicamente, repisa os argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade.

Este Conselho deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa do crédito quanto à despesa de frete nas remessas/transferências de insumos entre estabelecimentos; bem como aquela relativa ao crédito quanto à despesa de frete nas aquisições de leite *in natura*, e, ainda; reverter a glosa do crédito quanto à despesa de frete de produtos acabados, como decorrência da venda.

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, o qual foi admitido por meio de Despacho de Admissibilidade constante nos autos.

A Contribuinte apresentou Embargos de Declaração em que pleiteava fosse sanada “*omissão incorrida pelo r. acórdão embargado no que tange à documentação apresentada pela Embargante a ao direito creditório ora pleiteado*” ou, alternativamente, fosse o feito devolvido à DRF para a realização de diligência objetivando analisar os créditos pleiteados.

Os Embargos foram rejeitados por ausência da omissão apontada, uma vez que o tema fora enfrentado no acórdão embargado, bem como pela impossibilidade de realização de pedido de diligência em sede de embargos.

A Contribuinte apresentou Recurso Especial em que pretendia a reanálise do conteúdo probatório dos autos, tendo sido a ele sido negado seguimento pelo Despacho de Admissibilidade.

Interposto Agravo pela Contribuinte, este foi rejeitado pelo Presidente do CARF. 623/627.

Do Recurso Especial

Suscita a Fazenda Nacional divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à possibilidade de creditamento nas contribuições sociais relativos a (i) **frete na aquisição de lei *in natura***, indicando como paradigma os Acórdãos n.º 9303-008.749, 3301-002.298 e 3301-002.244; (ii) **frete na aquisição de insumos desonerados**, indicando como paradigma os Acórdãos n.º 9303-008.749, 3301-002.298 e 3301-002.244; e (iii) **frete de produtos acabados entre estabelecimentos**, indicando como paradigma os Acórdãos nº 9303-011.953 e 9303-010.249.

O recurso foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade quanto às matérias (i) **frete na aquisição de lei *in natura*** e (iii) **frete de produtos acabados entre estabelecimentos**., haja vista que as matérias (i) e (ii) “*se confundem, porquanto o leite in natura é tratado, em todas as decisões comparadas, como insumo, que, quando desonerado, ensejaria/não ensejaria direito a crédito*”.

Consta do despacho de admissibilidade o afastamento do Acórdão n.º 3301-002.244 da qualidade de paradigma das matérias **(i)** e **(ii)** por superar o limite previsto no §7º do art. 118 do RICARF, instituído pela Portaria MF n.º 1.634/23.

Em seu Recurso Especial, em síntese, alega a Fazenda Nacional que:

- o frete de insumo se configura como um serviço prestado antes de iniciado o processo fabril e, portanto, não há como afirmar que se trata de um insumo do processo industrial;
- esse frete integrará o custo deste insumo e, nesta condição, seu valor agregado ao insumo somente poderá gerar o direito ao crédito caso o insumo gere direito ao crédito;
- o valor deste frete, por si só, não gera direito ao crédito. Se o insumo 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;
- os fretes incidentes nas aquisições de produtos para revenda e/ ou utilizados como insumos na produção de bens destinados a venda, desonerados da contribuição, em que se inclui a alíquota zero não geram créditos passíveis de desconto/ressarcimento;
- mesmo que exista previsão legal de desconto de créditos relativos ao frete pago nas operações de venda de mercadorias (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03), esta autorização não engloba as despesas realizadas no transporte interno de mercadorias entre os estabelecimentos do contribuinte, haja vista que tais despesas não estão diretamente ligadas em operações de venda;
- os bens e serviços consumidos depois do encerramento do processo produtivo não podem em regra ser considerados insumos, pois se enquadram em fase subsequente ao processo de produção, também não se encaixando na hipótese de crédito de frete na venda por se relacionar a uma fase logística anterior à venda;
- a Lei nº 10.833/2003, em seu artigo 3º, IX, c/c § 3º, I, e o art. 15, inciso II, desse mesmo diploma legal, determinam que a despesa com frete na operação de venda poderia originar crédito de PIS/Cofins desde que o ônus fosse suportado pelo vendedor e o serviço fosse prestado por pessoa jurídica domiciliada no país;

- a despesa de transporte de bem cujo processo produtivo foi finalizado não se enquadra no conceito de insumo de que trata o mencionado inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003;
- inexistindo operação de venda, descabe cogitar de “frete na operação de venda” e, por conseguinte, de desconto de créditos de PIS e Cofins na hipótese prevista nos artigos 3º, IX, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Intimada, a Contribuinte apresentou suas contrarrazões sustentando, em preliminar, ser hipótese de não conhecimento do Recurso Especial por ausência de devido cotejo analítico entre os acórdãos paradigma e recorrido.

No mérito, alega, em síntese, que:

- o transporte pago nas aquisições do leite in natura trata-se de operação que suporta a incidência integral do PIS e da COFINS, haja vista que os valores referentes à prestação do serviço serão incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS devido pelo transportador;
- essa operação de frete é autônoma e formalizada por meio de nota fiscal própria e em relação à qual houve a incidência integral de PIS e COFINS;
- não é possível equiparar a sistemática de tributação que envolve a aquisição do insumo àquele referente ao encargo do frete incorrido no seu respectivo transporte, visto tratar-se de situações diversas, com elementos distintos e carga tributária própria;
- o direito ao crédito sobre os dispêndios incorridos com frete na transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da Recorrida encontra-se devidamente abarcado pela previsão legal contida no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03 (por se caracterizar como um verdadeiro insumo de sua atividade), ou, até mesmo, no inciso IX do referido art. 3º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03 (por configurar uma etapa da operação de venda realizada pela Empresa);
- por questões essenciais de logística operacional, sobretudo considerando a produção de bens perecíveis, a Recorrida necessita fracionar suas operações de venda dos produtos, remetendo-os, por meio de fretes contratados junto a outras pessoas jurídicas, a centros de distribuição próprios antes da remessa efetiva ao destinatário do bem;

- dada a natureza dos produtos fabricados pela Recorrida (laticínios), altamente perecíveis, o transporte em condições de refrigeração e conservação adequada é imprescindível à preservação da mercadoria, atendendo aos requisitos de essencialidade e relevância fixado pelo STJ nº REsp nº 1.221.170/PR para fins de apropriação de créditos de PIS/COFINS sobre insumos;
- essa transferência aos centros de distribuição visa a atender às exigências do mercado, eis que, caso inexistissem esses centros para estocagem e conservação das mercadorias, seria inviável a venda de seus produtos para compradores das diversas regiões do País;
- para manter estáveis suas vendas, a Recorrida se viu obrigada a manter centros de distribuição em pontos estratégicos do País, visto que seus grandes clientes, adquirentes de seus produtos, situam-se em diversas regiões e necessitam do produto à pronta entrega quase que diariamente;
- sendo a transferência das mercadorias acabadas entre os estabelecimentos da Recorrida apenas um desdobramento da sua operação de venda, visto que a única razão de se manter os Centros de Distribuição é justamente a questão da logística da venda, que não ocorreria caso não houvesse a disponibilidade de produtos à pronta entrega, os créditos de frete são passíveis de serem tomados;
- a forma como a empresa organiza a logística de venda de sua produção não descaracteriza a própria operação de venda, principalmente porque não há outra finalidade para remessa da mercadoria ao centro de distribuição, que não seja a venda;
- o frete na operação de venda previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 deve contemplar todos os transportes das mercadorias necessários à sua circulação econômica;
- tanto o transporte das mercadorias entre os estabelecimentos da Recorrida, quanto o transporte das mercadorias do estabelecimento comercial para o estabelecimento do comprador, devem ser considerados “fretes na operação de venda”;
- a expressão, “operação” de venda, neste caso, deve ser compreendida em seu sentido amplo, capaz de abarcar as etapas necessárias à efetiva entrega do produto ao seu comprador final;
- a vedação pretendida pela Recorrente traz, em seu bojo, cristalina afronta ao princípio da não-cumulatividade, ao princípio da isonomia e ao princípio

do não-confisco, garantidos pela Constituição, respectivamente, no art. 195, §127, e no art. 150, incisos II e IV.

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 é tempestivo e deve ser conhecido.

A pretensão da Fazenda Nacional no tocante à matéria **fretes na aquisição de insumos desonerados**, em uma análise preliminar e superficial, não deveria ser admitida por ser contrária ao disposto na Súmula CARF n.º 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

Entretanto, duas são as condições impostas pela Súmula CARF n.º 188 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.

Condições estas que não são verificáveis de forma conclusiva e imediata no presente caso.

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.

Desta forma, conheço do recurso especial nesta matéria.

Quanto à matéria **fretes de produtos acabados entre estabelecimentos**, os Acórdãos paradigmas (9303-011.953 e 9303-010.249) não admitem o crédito calculado sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, com a interpretação de que o processo produtivo já teria terminado; enquanto o Acórdão recorrido entendeu que tais fretes poderiam gerar crédito porque o ciclo produtivo ainda não estaria terminado.

Desta forma, resta claro que as decisões comparadas efetivamente dão interpretações diferentes acerca do mesmo dispêndio, na interpretação da mesma legislação, razão pela qual conheço o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Do mérito

Quanto à matéria **fretes na aquisição de insumos desonerados**, cabe a aplicação da 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 pelo PIS. 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.

A temática relativa ao direito ao crédito para as contribuições PIS e COFINS advindo das **operações de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte**, que dividia este Conselho, foi pacificada pela edição da Súmula CARF n.º 217, *vebis*:

“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

Desta forma, há de ser dado provimento ao Recurso Especial na matéria.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por dar-lhe provimento.

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 e dar provimento ao Recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

ACÓRDÃO 9303-016.472 – CSRF/3ª TURMA

PROCESSO 10665.722492/2012-70