



**Processo nº** 10665.907222/2011-56  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-012.461 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 18 de novembro de 2021  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
CODIL ALIMENTOS LTDA

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

COFINS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. FRETE. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O frete pago para o transporte de insumos não onerados pelo PIS e pela COFINS é uma operação autônoma em relação à aquisição destes insumos. São regimes distintos, dos insumos não onerados, do frete que recebe a incidência tributária.

COFINS. CREDITAMENTO. FRETE. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes na transferência de produtos acabados da filial para a matriz não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa, por não se configurarem como insumo da produção, visto que são realizados após o término do processo produtivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, que deram provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, pelo voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Valcir Gassen (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen – Relator

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 1020 a 1036), em 12 de novembro de 2018, e pelo Contribuinte (e-fls. 1147 a 1161), em 28 de fevereiro de 2020, em face do Acórdão nº 3401-005.248 (e-fls. 997 a 1018), 27 de agosto de 2018, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

O acórdão recorrido ficou assim ementado:

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

COFINS. CREDITAMENTO. FRETE. CONCEITO DE INSUMOS COM BASE NO CRITÉRIO DE ESSENCIALIDADE.

Os gastos com fretes no retorno de mercadorias remetidas para industrialização por encomenda, e na transferência de insumos e de produtos em elaboração da filial para a matriz, geram direito ao crédito de COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente.

Os gastos com fretes na transferência de produtos acabados da filial para a matriz não geram direito ao crédito de COFINS, pois são gastos incorridos após o encerramento do processo produtivo da Recorrente e não são fretes em operações de venda.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI N.º 10.925/2004. FRETE.

As pessoas jurídicas que produzam as mercadorias de origem animal ou vegetal especificadas no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir de COFINS crédito presumido calculado sobre bens e serviços utilizados como insumo, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. Os gastos com frete na compra destes bens devem ser adicionados ao seu custo de aquisição e seguir a mesma metodologia de apuração.

**COFINS. CREDITAMENTO. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE NÃO REPASSADO AO FORNECEDOR.**

O frete, como modalidade de custo de aquisição para o adquirente, apenas gerará crédito quando não repassado aos fornecedores da contribuinte.

Assim deliberou o colegiado:

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para reconhecer o crédito sobre (a1) fretes no retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda; (a2) fretes na transferência de insumo da filial para a matriz; e (a3) frete na transferência de produto em elaboração da filial para a matriz; (b) por unanimidade de votos, para afastar o direito de crédito integral em relação a "fretes em transferências não identificadas Transferências de Embalagens da matriz para a filial", a "fretes relativos a outras entradas, remessas e transferências não anteriormente descritas", e a "despesas com reajustes de fretes (20%)", mantendo a decisão de piso; e (c) por maioria de votos, vencidos os Cons. Lázaro Antonio Souza Soares, Mara Cristina Sifuentes e Marcos Roberto da Silva, para reconhecer o crédito em relação a serviços que foram tributados (fretes de compras, fretes na aquisição de insumos importados, e fretes relativos a bens sujeitos a alíquota zero e com suspensão). O Cons. Tiago Guerra Machado votou ainda pelo provimento a créditos de fretes na transferência de produtos acabados da filial para a matriz, sendo vencido pelo posicionamento dos demais conselheiros.

Por bem retratar o objeto do feito cita-se trecho do relatório da decisão recorrida:

Trata o presente caso de ação fiscal desenvolvida junto ao contribuinte CODIL ALIMENTOS LTDA para análise de Pedido de Ressarcimento, referente a créditos de PIS e Cofins Não-Cumulativa.

Conforme Despacho Decisório, o crédito pleiteado foi parcialmente reconhecido, tendo a fiscalização glosado créditos referentes a fretes de diferentes classificações/modalidades. (...)

Por meio do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 1129 a 1139), em 17 de dezembro de 2018, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento parcial ao recurso interposto pela Fazenda Nacional para a rediscussão da matéria referente à "Possibilidade de aproveitamento de créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins".

O Contribuinte apresentou Contrarrazões (e-fls. 1217 a 1226), em 28 de fevereiro de 2020. Pede que seja negado provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Por intermédio do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 1231 a 1243), 4 de maio de 2020, proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu-se parcial seguimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para rediscussão das seguintes matérias: "1 - Crédito referente ao frete de produto acabado".

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (e-fls. 1250 a 1255) em 14 de julho de 2021. Requer que seja negado provimento ao recurso interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

### Recurso Especial da Fazenda Nacional

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais requisitos legais de admissibilidade.

Deu-se seguimento parcial ao recurso interposto pela Fazenda Nacional para a rediscussão da matéria concernente a possibilidade de aproveitamento de créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a COFINS.

A Fazenda Nacional sustenta, em síntese, que o que determina o direito ao crédito da contribuição ao PIS e a COFINS é a incidência dessas contribuições na aquisição de bens ou serviços e em específico, em relação ao frete, “em que pese ter sofrido a incidência das contribuições (...), não existe previsão legal específica para o cálculo de créditos da não-cumulatividade (...)”.

De acordo com a primeira parte do exposto pela Fazenda Nacional, mas entende-se que não assiste razão em relação a matéria aqui em rediscussão, isto é, fretes que foram onerados pelas contribuições.

Entende-se, por um lado, que as despesas com a aquisição de insumos não onerados pelas contribuições não geram direito a crédito, conforme bem estabelece o Art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003. Por outro lado, as despesas com o serviço de transporte (frete) desses insumos, até o estabelecimento industrial do Contribuinte, recebem integralmente o gravame tributário, portanto, essas despesas de frete geram direito de crédito pela sistemática da não cumulatividade conforme estabelece a legislação.

Cita-se trecho do voto proferido na decisão recorrida que bem pontua o adequado entendimento acerca do crédito sobre os serviços de fretes onerados pelas contribuições ao PIS e COFINS e utilizados para o deslocamento dos insumos não onerados pelas referidas contribuições:

#### *1.8) Fretes na compra de insumos de PJ com alíquota zero.*

(...)

*As aquisições dos insumos (arroz beneficiado e feijão a granel) efetuadas junto à pessoas jurídicas domiciliadas no país, estão sujeitas à tributação das contribuições PIS e COFINS com alíquota zero. Porém o serviço de transporte (frete) contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, para transportar as referidas matérias primas até o estabelecimento industrial do Contribuinte, onde será submetida aos processos industriais de seleção e empacotamento, está sujeito à tributação normal das referidas contribuições.*

*Este insumo (frete) compõe o custo da mercadoria e/ou matéria prima, como é sempre adotado no custeio por absorção, ensejando direito ao crédito das contribuições PIS e COFINS.*

(...)

*Ora, se o custo total da mercadoria e/ou matéria prima é composto por uma parte que não foi tributada (mercadoria e/ou matéria prima sujeita à tributação com alíquota zero) e outra parte que foi integralmente tributada (frete), é óbvio que a parte que foi tributada (frete) irá compor o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições de PIS e COFINS incidentes, ante ao princípio da não cumulatividade aplicável ao regime de tributação do Contribuinte.*

*Assim, a parte que foi tributada (frete) ensejará direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como: embalagens e materiais intermediários.*

(...)

#### **1.9) Fretes nas compras de insumos de PJ com suspensão da contribuição.**

*Nas aquisições de matéria prima (arroz em casca) de Pessoa Jurídica a legislação permite o creditamento do PIS e da COFINS, na forma de crédito presumido, nos termos do artigo 8º, §1º, III da Lei 10.925/2004, combinado com os artigos 5º e seguintes da IN SRF nº 660/2006.*

*A Fiscalização procede a referida "glosa", sob o entendimento de que, considerando que os insumos não foram tributados pelas contribuições (suspensão), também os fretes na aquisição dos mesmos não geram direito ao crédito.*

*Equivoca-se o I. Auditor Fiscal, em não considerar que a aquisição da referida matéria prima (arroz em casca) gera direito ao crédito presumido, conforme já citado. Portanto, sendo a aquisição passível de creditamento das contribuições, o correspondente serviço de transporte (frete) também gera direito ao crédito, por integrar o custo de aquisição.*

Dante do exposto, vota-se por negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

#### **Recurso Especial do Contribuinte**

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende a todos os requisitos legais de admissibilidade.

Deu-se parcial seguimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para rediscussão da matéria concernente a frete relativo à remessa de produto acabado.

Na decisão recorrida entendeu-se, em linhas gerais, que de acordo com o Art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e Art. 3º da Lei nº 10.833/2003, em específico os incisos II e IX do referido artigo, os gastos com fretes na transferência de produtos acabados da filial para a matriz não geram direito ao crédito de PIS e da COFINS, visto que são gastos incorridos após o encerramento do processo produtivo do Contribuinte.

Com a devida vênia, merece reforma a decisão recorrida, pois cabe a constituição de crédito de PIS e da COFINS sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos do mesmo Contribuinte, pois entende-se que o deslocamento de produtos acabados não está localizado após o encerramento do processo produtivo, pelo contrário, estão inseridos neste. Acrescenta-se que esse frete relativo à remessa de produto acabado (arroz) atende aos requisitos de essencialidade e relevância na atividade produtiva desenvolvida.

Neste sentido cita-se a ementa do Acórdão nº 9303-006.111 de relatoria do il. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

**PIS/COFINS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.**

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

A observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02, 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” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Assim, vota-se por dar provimento ao recurso interposto pelo Contribuinte.

**Conclusão**

Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Ainda, por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

**Voto Vencedor**

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, redator designado.

O colegiado, pelo voto de qualidade, divergiu do i. relator quanto ao direito a crédito de PIS e da COFINS sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos do mesmo Contribuinte.

A matéria já foi apreciada por este colegiado em diversas oportunidades, as quais me manifestei no sentido de reconhecer o direito à tomada de créditos das contribuições não cumulativas nas aquisições de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, conceito delimitado pelo processo produtivo do contribuinte, mas não tão restrito como aquele conceito determinado pelas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, considerando o critério da essencialidade e da relevância de determinado item com a produção dos bens ou produtos destinados à venda ou a prestação de serviços, ainda que tais itens não entrem em contato direto com os bens produzidos.

Ou seja, o termo insumo está diretamente relacionado ao processo produtivo da indústria ou da prestadora de serviços, resultando em um produto acabado ou no serviço prestado. Dessa forma, os gastos posteriores ao processo produtivo ou da prestação de serviços não podem ser considerados como insumos, exceto naquelas situações expressamente autorizadas pelo legislador e aquelas exigidas por questões regulatórias relacionadas à produção do item que será vendido.

A despesa de frete, caso relativo à aquisição do insumo ou mercadoria para revenda, poderia se enquadrar como parte do custo de aquisição, o que não é o caso. Poderia, então, se enquadrar como frete sobre vendas, naqueles casos que o vendedor assume o ônus do frete, conforme previsto pelo inciso IX, do art. 3º, da Lei 10.637/2002, o que também não é o caso, pois se refere a uma etapa anterior à venda para o cliente.

Assim, conforme já destacado na decisão recorrida, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não gera direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências não se enquadram 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 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.

Dante do exposto, o colegiado, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso especial de divergência interposto pelo sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes

