



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10830.914144/2012-78</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.818 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	27 DE JUNHO DE 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	GICS INDUSTRIA, COMERCIO E SERVICOS S.A.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCEIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes no transporte de insumos e matérias-primas, dentro dos estabelecimentos do contribuinte, são consideradas insumos do processo produtivo, nos termos do inc. II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

**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 negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

Vinicius Guimaraes – Relator

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-011.935**, de 20/07/2023.

Em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional suscita divergência quanto à possibilidade de creditamento, no âmbito das contribuições não cumulativas, das despesas com frete na transferência/movimentação de insumos e produtos semielaborados e/ou em elaboração, entre estabelecimentos do próprio sujeito passivo. Indicou, como paradigmas, os Acórdãos nºs **3801-002.668** e **3401-01.692**.

Em exame de admissibilidade, deu-se seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, apenas no tocante ao segundo paradigma (Acórdão nº 3401-01.692).

Intimado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões, sustentando: (i) em preliminar (a) ausência de similitude fática entre os arestos contrapostos, (b) inexistência de demonstração analítica da divergência; (ii) no mérito, que o recurso especial não deve ser provido, pois as despesas com fretes são essenciais e necessárias ao processo produtivo.

## VOTO

Conselheiro Vinícius Guimarães – Relator

### Do Conhecimento

Em contrarrazões, o sujeito passivo assinala que o recurso especial não deve ser conhecido, pois não haveria similitude fática entre as decisões contrastadas e, ainda, que não teria sido demonstrada, de forma analítica, a divergência jurisprudencial suscitada no recurso.

O despacho de admissibilidade trouxe as seguintes considerações sobre a divergência:

Passa-se, então, ao exame da argumentação da Recorrente na matéria a ser analisada no presente recurso, que trata de divergência jurisprudencial contra o decidido no Acórdão nº 3402-011.935, de 26/07/2023, em relação à seguinte matéria: “Possibilidade da tomada de créditos sobre as Despesas com frete na transferência/movimentação de insumos e produtos semielaborados e/ou em elaboração entre estabelecimentos da própria empresa”.

No especial, a Fazenda Nacional alega divergência de interpretação de outras decisões emanadas pelo CARF, como a prolatada pelo Acórdão, apresentado como paradigma nº 3401-01.692, de 14/02/2012. Veja-se os argumentos:

No Acórdão recorrido, a Turma julgadora entendeu que, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, de acordo com o formato de negócio empreendido pela Contribuinte (produção de Fertilizantes), os valores decorrentes da contratação de fretes na aquisição de matérias-primas e outros produtos, bem como na transferência entre estabelecimentos da própria empresa, adequam-se ao conceito de insumos, de modo que devem gerar direito aos créditos das contribuições. Confira-se trecho da ementa:

“Os custos/despesas com fretes para a movimentação de insumos e produtos em elaboração e/ ou acabados entre estabelecimentos do contribuinte constituem custos de industrialização dos produtos vendidos e, portanto, geram créditos passíveis de desconto das contribuições calculadas sobre o faturamento mensal.”. (Grifei)

De outro lado, o Acórdão indicado como paradigma nº paradigma nº 3401-01.692, de 14/02/2012, teve a seguinte ementa (no que toca a presente matéria, fl. 210/211):

“NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

De não se admitir o aproveitamento de créditos originados dos serviços de transportes outros que não apenas relacionados às operações de venda. Aplicação da regra contida no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003”. (Grifei)

O seguinte trecho do voto condutor do Acórdão paradigma deixa clara a impossibilidade de autorizar o creditamento dos gastos relativos a fretes não relacionados a operações de venda (fl. 213):

“b) Créditos relativos aos serviços de transporte fretes - Inicialmente, e não obstante todas as ponderações da Recorrente quanto aos gastos com o transporte de seus produtos, acabados ou não, entre seus próprios estabelecimentos, tenho comigo que a regra contida no inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não comporta outra interpretação senão a de que os créditos sobre fretes limitam-se às operações de venda. Valho-me, inclusive, de entendimento do STJ a esse respeito, manifestado no REsp 1.147.902/RS, de 18/03/2010, a seguir transcrito: (...). (Grifei)

**Segundo o paradigma, 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), essa autorização não engloba as despesas realizadas no transporte interno de mercadorias entre os estabelecimentos do contribuinte, nem de insumos, nem de produtos acabados ou não, haja vista que tais despesas não estão diretamente ligadas a operações de venda. Também se observa que o Acórdão paradigma rejeita o enquadramento de tais serviços seja nos incisos I e II, seja no inciso IX do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.**

**Nesse sentido, afigura-se a divergência jurisprudencial em relação ao disposto no art. 3º (em especial, incisos I, II e IX), da Lei n. 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002 e art. 15 da Lei nº 10.833/2003. Logo, evidente que diante de situações análogas, os Acórdãos confrontados adotaram conclusões diversas.**

Desta forma, temos que, em razão da similitude da situação fática/jurídica analisada e dos fundamentos divergentes adotados entre o Acórdão recorrido e os paradigmas, entendo restar comprovado a divergência jurisprudencial alegada.

Portanto, encaminha-se para DAR SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

O despacho de admissibilidade caracterizou, de forma precisa e correta, a divergência interpretativa entre as decisões recorrida e paradigma: enquanto o acórdão paradigma adota uma tese ampla de negação da possibilidade de creditamento das despesas com fretes, admitindo apenas o crédito das despesas nas operações de vendas e negando, por exemplo, créditos sobre fretes no transporte de produtos em elaboração, insumos, entre outros, o acórdão recorrido reconhece a possibilidade de créditos sobre fretes de produtos em elaboração e insumos entre os estabelecimentos do contribuinte. É nítido o contraste entre os arestos, revelando-se improcedentes as alegações sustentadas em contrarrazões de que o paradigma não trataria da situação apreciada no caso concreto – a tese firmada no paradigma é ampla e engloba a situação tratada no acórdão recorrido.

Também se mostra improcedente a alegação, em contrarrazões, de que não teria havido demonstração analítica da divergência jurisprudencial. Com efeito, a Fazenda Nacional deixa claro, em seu recurso, o cerne da controvérsia, apontando recortes da decisão paradigma e do acórdão recorrido, evidenciando em que sentido as decisões contrapostas são divergentes no que tange ao reconhecimento da possibilidade de tomada de créditos sobre fretes. Os excertos transcritos a seguir, extraídos do recurso especial, demonstram claramente a divergência suscitada pela Fazenda Nacional:

(...)

A conclusão estampada no aresto paradigma encontra coro no entendimento sufragado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça. O STJ não distingue o frete relativo a transferência de produtos acabados, do frete relativo a transferência de insumos e serviços realizados entre estabelecimentos da mesma empresa. O Tribunal vem decidindo que o crédito somente é admitido nas operações de venda, não sendo, portanto, admitido em quaisquer transferências.

(...)

Patente, portanto, a divergência jurisprudencial quanto à interpretação dos arts.3º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003. Enquanto o v. acórdão recorrido considerou que os gastos com fretes relativos a toda atividade produtiva geram direito ao crédito, os vv. acórdãos paradigmas afirmaram que tais dispêndios não dão direito a crédito da contribuição, salvo se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias, for realizado entre pessoas jurídicas distintas e arcados pelo vendedor. Requisitos que não se afiguram presentes no caso concreto.

Também se observa que os acórdãos paradigmas rejeitam o enquadramento de tais serviços seja nos incisos I e II, seja no inciso IX do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Logo, evidente que diante de situações análogas, os acórdãos confrontados adotaram conclusões diversas.

Nesse sentido, afigura-se a divergência jurisprudencial em relação ao disposto no art. 3º (em especial, incisos I, II e IX), da Lei n. 10.833/2003 e da Lei n. 10.637/2002 e art. 15 da Lei n. 10.833/2003.

Caracterizada, portanto, a divergência jurisprudencial, voto pelo conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

## Do Mérito

No mérito, o recurso especial da Fazenda Nacional cinge-se à questão de saber se é possível o aproveitamento de créditos relativos a despesas com fretes no transporte de insumos, produtos em elaboração ou semielaborados entre estabelecimentos do contribuinte.

Nesse ponto, enquanto o aresto paradigma não admite o crédito das contribuições não cumulativas sobre o frete de insumos entre os estabelecimentos da mesma empresa, o acórdão recorrido entende pela possibilidade de creditamento, tendo trazido as seguintes considerações (destaquei partes):

(...)

A controvérsia ora em análise **alcança a possibilidade da tomada de crédito de PIS sobre fretes contratados na aquisição de insumos de terceiros, assim como na transferência de insumos entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, quais sejam das unidades mineradoras aos complexos industriais, com vistas à produção de fertilizantes.**

Consoante relata a Recorrente, a empresa detém diversos estabelecimentos, dentre unidades mineradoras (como as localizadas em Minas Gerais e na Bahia) e complexos industriais, além de uma unidade portuária no Ceará, atuando em toda a cadeia de produção de fertilizantes, sendo responsável não apenas pela fabricação, mas também pela extração e beneficiamento de uma parte dos insumos utilizados no processo produtivo:

(...)

**Assim, quando são transportados matéria prima, materiais e outros insumos, em razão do formato de negócio desenhado pelo contribuinte, entre seus estabelecimentos, através de frota própria ou de terceiros, viabilizando a futura fabricação do produto, resta evidente sua imprescindibilidade e importância.**

Forte nessas razões, à luz do entendimento mais atualizado no tocante à análise da dimensão do processo produtivo do contribuinte segundo critérios da essencialidade e relevância, sobretudo pelo exercício do “Teste de Subtração” suscitado no voto do Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do referido Recurso Especial nº 1.221.170/PR, de acordo com o formato de negócio empreendido pela Recorrente, entendo que os valores decorrentes da contratação **de fretes na aquisição de matérias-primas e outros produtos, bem como na transferência entre estabelecimentos da própria empresa, adequam-se ao conceito de insumos, de modo que devem gerar direito aos créditos das contribuições.**

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso e no mérito, para dar-lhe integral provimento.

Como se vê, o acórdão recorrido admitiu o creditamento das despesas com fretes de matérias-primas, insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos do sujeito passivo. Nesse caso, entendo que o acórdão recorrido foi preciso ao reconhecer a possibilidade de creditamento das despesas com fretes relativos ao transporte de insumos, matérias-primas e produtos em elaboração entre estabelecimentos do contribuinte, no contexto de seu processo produtivo.

Na linha de tal entendimento, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº. 9303-012.685, julgado em 8/12/2021, Rel. Jorge Olmiro Lock Freire, e o Acórdão nº. 9303-012.996, julgado em 17/03/2022, Rel. Vanessa Marini Cecconello, os quais reconhecem, por unanimidade, que o frete

de produtos em elaboração, dentro dos estabelecimentos da empresa, subsome-se ao conceito de insumos no âmbito das contribuições sociais não cumulativas.

No mesmo sentido, veja-se o Acórdão nº 9303-014.427, de minha relatoria, julgado, por unanimidade de votos, em 19/10/2023, cuja ementa segue transcrita:

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

O frete atinente ao transporte de insumos e produtos em elaboração dentro dos estabelecimentos do contribuinte são considerados insumos do processo produtivo, nos termos do inc. II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Cite-se, ainda, na mesma linha, o Acórdão nº 9303-016.313, julgado em 10/12/2024, por unanimidade de votos quanto à presente matéria.

### Conclusão

Diante do acima exposto, voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional, **negando-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães