MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10830.914146/2012-67**
ACÓRDÃO	9303-016.591 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	14 de março de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	GICS INDUSTRIA, COMERCIO E SERVICOS S.A.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Em consonância com o decidido pelo STJ ao apreciar o REsp n.º 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, há de ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições nos fretes de insumos e de produtos inacabados entre seus estabelecimentos.

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

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

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

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-011.937**, de 26/07/2023, proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, nos termos da ementa abaixo transcrita:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010
>
> FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.
>
> 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 dos valores das contribuições calculadas sobre o faturamento mensal.
>
> FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. CRÉDITO.
>
> POSSIBILIDADE Os fretes pagos na aquisição de matéria prima, materiais e embalagens, dentre outros, integram o custo e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, sendo específicos e íntimos ao processo produtivo, haja visto que sem o transporte o processo de fabricação não acontece.

Consta do dispositivo:

> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-011.935, de 26 de julho de 2023, prolatado no julgamento do processo 10830.914144/2012-78, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada da decisão, insurgiu-se a Fazenda Nacional contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de divergência, apontando o dissenso jurisprudencial

DOCUMENTO VALIDADO

Original

que visa a rediscutir o entendimento firmado, quanto a seguinte matéria: "*Possibilidade da tomada de crédito sobre as Despesas com **frete na transferência/movimentação de insumos e produtos semielaborados e/ou em elaboração**, entre estabelecimentos da própria empresa*". Objetivando comprovar a divergência, a Fazenda Nacional indicou os **Acórdãos paradigmas nº 3801-002.668**, de 29/01/2014 e **Acórdão nº 3401-01.692**, de 14/02/2012.

Nesse sentido, defende a Fazenda nacional que divergência quanto a interpretação da legislação, aduzindo que: "(...) *os valores relativos aos gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição não-cumulativa se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor". Informa que, afigura-se a divergência jurisprudencial em relação ao disposto no art. 3º (em especial, incisos I, II e IX), da Lei nº 10.833/2003 e da Lei n. 10.637/2002 e art. 15 da Lei n. 10.833/2003"*.

Cotejados os fatos, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, **DEU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, considerando o **Acórdão paradigma nº 3401-01.692, de 14/02/2012**, uma vez que o Acórdão nº 3801-002.668, de 2014, foi reformado pelo Acórdão nº 9303-006.799, de 16/05/2018, dando razão a pretensão da contribuinte, portanto imprestável para servir como paradigma, conforme disposto no § 12, II, do art. 118, do RICARF/2023.

Devidamente cientificada do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial proposto pela Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, manifestando em sede de preliminar, pelo não conhecimento do recurso, posto que a questão analisada pelo v. aresto recorrido é muito diversa daquela analisada no paradigma apontado, além disso, afirma que a recorrente não efetuou a demonstração analítica nos termos determinados pela Portaria MF nº 1.634/2023, restringindo-se a transcrever um trecho do v. acórdão paradigma, mas sem confrontá-lo com o v. aresto recorrido, fulminando, desse modo, o cabimento do Recurso Especial interposto.

No mérito, requer seja negado provimento ao Recurso especial, discorre sobre a possibilidade de apropriação de crédito sobre fretes incorridos na transferência de insumos oriundos das unidades mineradoras para os complexos industriais, com vistas à produção de fertilizantes, não somente podem como devem ensejar o cálculo de créditos de PIS e COFINS, posto que são necessários e essenciais ao seu processo produtivo, e por isso deve ser e mantendo silente em relação ao conhecimento.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

DOCUMENTO VALIDADO

I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial. Contudo, em face dos argumentos apresentados pela contribuinte em sede de Contrarrazões, requerendo a negativa de seguimento, entendo ser necessária análise dos demais requisitos de admissibilidade constantes no art. 118 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Em sede de contrarrazões, a contribuinte postula o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, sob o argumento de que o acórdão paradigma não se assemelha ao caso concreto, nesse sentido afirma que "*enquanto o acórdão paradigma cuida de gastos com fretes relacionados a aquisições de produtos, transporte de funcionários, documentos e produtos entre estabelecimentos da autuada, no presente caso a controvérsia dirimida pelo v. aresto recorrido cuida de despesas relativas a transferência de insumos e produtos em elaboração (os compostos minerais extraídos e semi beneficiados), bem como a aquisição de insumos entre as minas e as fábricas da Recorrida*". Ainda, defende o não conhecimento por ausência de indicação analítica de divergência (art. 118, § 8º do RICARF/2023), restringindo-se a transcrever um trecho do v. acórdão paradigma, mas sem confrontá-lo com o v. aresto recorrido.

Como relatado, a Fazenda Nacional alega divergência de interpretação 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"*, e a possibilidade da tomada de crédito sobre da "***despesas com frete na transferência/movimentação de insumos e produtos semielaborados e/ou em elaboração, entre estabelecimentos da própria empresa***". E o único paradigma admitido para comprovação do dissídio foi o **Acórdão nº 3401-01.692**.

Quanto à admissibilidade do recurso, trago a colação os fundamentos do despacho de admissibilidade:

> 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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> e, portanto, geram créditos passíveis de desconto das contribuições calculadas sobre o faturamento mensal.". (Grifei)

De outro lado, o Acórdão indicado como paradigma nº **3401-01.692**, de 14/02/2012, teve a seguinte ementa:

> "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:

> "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. 3°, 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. 10.637/2002e 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 o paradigma, entendo restar comprovada a divergência jurisprudencial alegada.

Como se vê, cotejando-se os arestos, percebe-se que há, efetivamente, divergência comprovada de entendimento quando da interpretação das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, quanto à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre os "*despesas com frete na*

DOCUMENTO VALIDADO

transferência/movimentação de insumos e produtos semielaborados e/ou em elaboração, entre estabelecimentos da própria empresa, o que conduz ao conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, nos termos em que admitido.

Oportuno ressaltar que muito embora o acórdão indicado como paradigma tenha sido proferido anteriormente à conclusão do julgamento do repetitivo pelo STJ, nota-se que restou reconhecido como insumo os itens pretendidos pela contribuinte (embalagem de transporte), com base nos critérios da pertinência e essencialidade ao processo produtivo, não contrariando o que decidido no REsp 1.221.170-PR.

Ademais, ao contrário do alegado pela recorrida, em ambos os casos tratou-se de custos decorrentes da contratação de fretes para a transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa. No presente caso, tratou-se de movimentação de compostos minerais extraídos e semi beneficiados, entre as minas e as fábricas da recorrida; e no **paradigma 3401-01.692**, o transporte de insumos (maças) entre a matriz e as filiais.

Ainda, segundo conta no Manual de Admissibilidade de Recurso Especial, *"a demonstração da divergência não requer necessariamente a elaboração de quadro comparativo, tampouco de cotejo analítico, desde que fiquem claros no recurso os pontos que estão sendo suscitados"*.

Diante do acima exposto, conheço do Recurso especial, proposto pela Fazenda Nacional.

II – Do mérito:

A divergência jurisprudencial suscita pela Fazenda Nacional em seu Recurso Especial, diz respeito à possibilidade de tomada de crédito sobre as contribuições ao PIS/COFINS sobre os fretes contratados na transferência de insumos entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, quais sejam das unidades mineradoras aos complexos industriais, com vistas à produção de fertilizantes.

No caso, a recorrida atua 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, atuando em diversos estabelecimentos no território nacional, dentre unidades mineradoras (como as localizadas em Minas Gerais e na Bahia) e complexos industriais, além de uma unidade portuária no Ceará; e o subtração do serviço de frete para a movimentação de insumos e produtos em elaboração entre os estabelecimentos da recorrida privaria o seu processo produtivo do próprio insumo.

Portanto, 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 contribuinte, entendo que os valores decorrentes da contratação desses serviços adequam-se ao conceito de

DOCUMENTO VALIDADO

insumos (art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), de modo que devem gerar direito aos créditos das contribuições.

Nesse sentido, cito o recente Acórdão nº 9303-015.245, de 16/05/2024, desta 3ª Turma da CSRF:

> PROCESSO 11065.902093/2014-84
>
> ACÓRDÃO 9303-015.245 – CSRF/3ª TURMA
>
> SESSÃO DE 16 de maio de 2024
>
> RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE RECORRENTES UNIFERTIL - UNIVERSAL DE FERTILIZANTES LTDA FAZENDA NACIONAL
>
> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
>
> Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES SOBRE COMPRAS. PRODUTOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.
>
> Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.
>
> CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. NÃO CUMULATIVIDADE IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.
>
> Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa.
>
> CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.
>
> **Em consonância com o decidido pelo STJ ao apreciar o REsp n.º 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, há de ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições nos fretes de insumos e de produtos inacabados entre seus estabelecimentos**.(grifou-se)

Com base neste fundamentos, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

III – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito negar provimento.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green

DOCUMENTO VALIDADO