



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10983.903447/2013-01
ACÓRDÃO	9303-016.999 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	23 de outubro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	BRF S.A.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

RECURSO ESPECIAL. PARADIGMA CONTRÁRIO A SÚMULA CARF 235. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, §12, ALÍNEA “C” DO RICARF/2023.

Conforme artigo 118, § 12, inciso III, alínea “c” do RICARF, não será aceito como paradigma acórdão que contrarie Súmula do CARF à data da análise da admissibilidade, inclusive aquela efetuada no curso do julgamento colegiado, na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. SÚMULA CARF 188. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

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.

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

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, conhecer em parte do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e fretes na aquisição de insumos não onerados, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para manter integralmente as glosas referentes a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, e para manter as glosas relativas a frete de insumos desonerados, nas hipóteses em que não sejam atendidos os requisitos que figuram na Súmula CARF no 188 (registro do frete de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, e efetiva tributação do frete pelas contribuições).

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Denise Madalena Green, Cynthia Elena de Campos (substituta integral), Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente a conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, substituída pela conselheira Cynthia Elena de Campos.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, em face do **Acórdão nº 3201-009.091, de 26/08/2021**, integrado pelo **Acórdão de Embargos nº 3201-010.079, de 24/11/2022**, assim ementados:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011 AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. JUROS. SELIC. JUROS SOBRE MULTA. LEGALIDADE.

A multa de ofício, a cobrança de juros pela taxa Selic e os juros sobre multa possuem fundamento legal válido e, portanto, observam a regra da legalidade.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA.

APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

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

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

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio confirmar a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória, por ter sido julgado na sistemática de recurso repetitivo.

AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS. CRÉDITO. PROPORÇÃO DA DEPRECIAÇÃO.

Itens ativáveis deverão ter seus créditos limitados à depreciação, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho.

Ano-calendário: 2009

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018 (critérios da essencialidade e a relevância)

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PRESERVAÇÃO DO PRODUTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para o casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores, o aproveitamento de crédito é possível. Com fundamento no Art. 3.º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais.

CRÉDITO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE.

Há previsão legal para a apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com frete de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa. Essas despesas integram o conceito de insumo empregado na produção de bens destinados à venda e se referem à

operação de venda de mercadorias. Geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições sociais.

CRÉDITO. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS OU NÃO. SERVIÇOS DE LOGÍSTICAS GERAIS. POSSIBILIDADE.

Com base na legislação e na jurisprudência, é possível o aproveitamento de crédito em razão da essencialidade e relevância desses insumos na realização das atividades econômicas da empresa.

CRÉDITO. PALLETS, EMBALAGENS (CAIXAS E SACOLAS BIG BAGS). POSSIBILIDADE.

Com base na legislação e na jurisprudência, é possível o aproveitamento de crédito em razão da essencialidade e relevância desses insumos na realização das atividades econômicas da empresa.

CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS, GRAXAS E LUBRIFICANTES. POSSIBILIDADE.

É possível o creditamento em razão de previsão expressa no Art. 3.º, inciso II da Lei 10.833/03.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI. POSSIBILIDADE.

Com base na legislação e na jurisprudência, é possível o aproveitamento de crédito em razão da essencialidade e relevância desses insumos na realização das atividades econômicas da empresa.

CRÉDITO. LIMPEZA E DESINFECÇÃO. POSSIBILIDADE.

Com base na legislação e na jurisprudência, é possível o aproveitamento de crédito em razão da essencialidade e relevância desses insumos na realização das atividades econômicas da empresa.

FRETES NA COMPRA DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.

Nos moldes firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, se o frete em si for relevante e essencial à atividade econômica do contribuinte, independentemente da alíquota do produto que o frete carregou, devem gerar o crédito.

AQUISIÇÕES DE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme determinação do inciso I, §3.º, do Art. 1.º da legislação correlata, os bens sujeitos à alíquota zero estão fora do âmbito de incidência de toda a sistemática não cumulativa, inclusive das possibilidade de aproveitamento de créditos.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ALUGUEL DE VEÍCULOS. DIREITO DE CRÉDITO INEXISTENTE.

Em relação a despesas com aluguel de bens utilizados na atividade produtiva da empresa, a legislação de regência somente permite a tomada de créditos em relação a máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica.

Consta do respectivo acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento
Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguida e, no mérito, por maioria de votos em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas, desde que atendidos aos demais requisitos na legislação de regência da matéria, em relação a (1) Pallets e repaletização, graxas e lubrificantes, EPIs, limpeza e desinfecção, combustíveis, utilizados na produção; (2) serviços de logística gerais vinculados à produção; (3) bens e serviços, utilizados ou vinculados à produção, que foram descritos no Laudo da Tyno Consultoria de fls. 1566; (4) bens não ativáveis descritos no Laudo da Tyno Consultoria de fls. 1566, desde que devidamente comprovados; (5) bens ativáveis, na medida da depreciação, caso tenham sido adquiridos após 1 de maio de 2004, desde que devidamente comprovados; (6) fretes e armazenagem de produtos em produção; (7) fretes e armazenagem de produtos acabados; (8) fretes entre estabelecimentos; (9) frete tributado pela Contribuição de PIS/Pasep e Cofins sobre aquisições de insumos com alíquota zero; e (10) cross docking. Vencida a Conselheira Mara Cristina Sifuentes que negou provimento às matérias de mérito. Vencido o Conselheiro Márcio Robson Costa que negou provimento em relação aos itens “4” e “5”. O Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade deu provimento em maior extensão em relação ao item “5” para desconsiderar o limite temporal. A Conselheira Mara Cristina Sifuentes manifestou intenção de declarar voto.

Acórdão de Embargos nº: 3201-010.079:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Havendo omissão, contradição, obscuridade ou lapso manifesto, os embargos de declaração devem ser acolhidos na medida da ocorrência de tais fenômenos.
Fundamento: Art. 65 do RicarF.

Assim decidiu o colegiado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos Declaratórios, para que passe a constar do resultado do julgamento constante da ata e do dispositivo final de julgamento o provimento aos créditos decorrentes da aquisição de embalagens (caixas e sacolas big bags).

Breve síntese do processo

O processo versa sobre Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER), por meio do qual o Contribuinte pleiteia o ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, sistemática não cumulativa, vinculados à receita de exportação, apurados no 2º Trimestre do ano-calendário de 2011.

No Despacho Decisório proferido pela DRF em Florianópolis/SC, a Fiscalização, com base na Informação Fiscal de fls. 1130/1173, indeferiu a totalidade do direito creditório pleiteado no PER e, por conseguinte, não homologou as compensações efetuadas.

No Relatório, a Fiscalização passa a identificar as glosas realizadas na Ficha 16A do Dacon - Aquisições no Mercado Interno - Linhas 01, 02, 03, 04, 05, 06 e 07, dos créditos apurados em Dacon, foram glosados:

1.1. despesas com serviços de fretes:

- a) dos itens listados na planilha com alíquota zero de contribuição;
- b) cuja descrição do serviço constante da coluna DESC.MAT informa que não se referem a fretes com direito a crédito;
- c) contabilizados em contas cujas descrições denotam não se tratar de aquisição de insumo ou operação de venda;
- d) dos itens contabilizados em conta de Frete de Transferência de Produtos Acabados entre unidades da empresa;
- e) dos itens sem qualquer informação de contabilização.

1.2. aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha Leite ou na planilha Demais Aliq Zero ou NT;

1.3. aquisições de bens não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004;

1.4. aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004;

1.5. despesas com aluguel de veículos que não se enquadram como máquina ou equipamento e não têm direito ao crédito, restrito às máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas;

1.6. aquisição de bens adquiridos com suspensão das contribuições: sem direito a crédito regular (alíquota de 1,65% ou 7,6%) por força das Leis 12.058/2009 e 12.350/2010, INs RFB 977/2009 e 1.157/2011, que determinam suspensão obrigatória nestes casos.

2. Ficha 16A – Linha 09 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base nos Encargos de Depreciação)

Foram glosados os créditos relacionados aos itens informados que tinham a data de incorporação anterior a 01/05/2004, contrariando o art. 31 da Lei 10.865, de 30/04/2004.

3. Ficha 16A – Crédito Presumido Atividade Agroindustrial Linha 23 – (-) Ajustes Negativos de Crédito Linha 25 – Calculados sobre Insumos de Origem Animal Linha 26 – Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal Linha 27 – Ajustes Positivos de Créditos (crédito presumido)

Linha 28 – Ajustes Negativos de Créditos (crédito presumido)

Em relação às linhas do Dacon analisadas a Autoridade Fiscal informa que - a Linha 23, que usualmente se refere aos ajustes realizados em relação aos créditos ordinários das contribuições (alíquota de 1,65% e 7,6%), no caso em tela foi utilizada para informar estornos de créditos na aquisição de bens disciplinados pela Lei nº 12.350/2010;

- na análise dos valores dos créditos das linhas 23, 25, 26, 27 e 28 foram verificadas as informações relativas aos itens de notas fiscais que informadas CST 66 na EFD-Contribuições;

- também foram tratados os casos de aquisições enquadradas nas Leis 12.058/2009 e 12.350/2010, que tratam de suspensão e crédito presumido, mas cujas operações foram incorretamente informadas na EFD-Contribuições com CST 56.

- a fim apurar corretamente os tributos a pagar, uma vez que as vendas realizadas com suspensão também exigiam o estorno dos créditos presumidos porventura creditados, a contribuinte preencheu as linhas 23, 27 e 28 para ajustar o valor do crédito presumido ao valor que entendia correto;

- a linha 28 foi utilizada para o estorno dos créditos básicos relativos à compra de insumos utilizados nos produtos comercializados com suspensão da Lei 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/2011, tratamento de devolução de insumos, estorno relativo a bovinos da IN 977. Em sendo lançado o ajuste na linha 28, foram lançados créditos a maior nas linhas 25 e 26.

Foi proposta **Manifestação de Inconformidade** (fls.1187/1281), a qual foi decidida pela 4ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC - **Acórdão 09-30.118** (fls.1384/1423), em sessão realizada na data de **20/02/2017**, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a defesa inicial, não reconhecendo o direito creditório trazido a litígio.

Após o protocolo do **Recurso Voluntário** (fls.1438/1532), que reforçou as argumentações da Manifestação de Inconformidade, o Colegiado decidiu converter o julgamento em diligência, por meio da **Resolução nº 3201-002.290**, de **21/08/2019** (fls.1540/1550), para que a Unidade Preparadora intimasse o contribuinte a apresentar laudo conclusivo, a fim de detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e Parecer Normativo Cosit n.º 5 e nota CEI/PGFN 63/2018, ao final que a Unidade Preparadora

apresentasse novo Relatório Fiscal, com base no RESP 1.221.170 STJ, Parecer Normativo Cosit n.º 5 e Nota CEI/PGFN 63/2018.

O **Recurso Voluntário** foi submetido novamente a apreciação da Turma julgadora, resultando no **Acórdão nº 3201-009.091**, de 26/08/2021, proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção/CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as seguintes glosas, abaixo relacionadas:

1. Pallets e repaletização, graxas e lubrificantes, EPIs, limpeza e desinfecção, combustíveis, utilizados na produção;
2. serviços de logística gerais vinculados à produção;
3. bens e serviços, utilizados ou vinculados à produção, que foram descritos no Laudo da Tyno Consultoria de fls. 1566;
4. bens não ativáveis descritos no Laudo da Tyno Consultoria de fls. 1566, desde que devidamente comprovados;
5. bens ativáveis, na medida da depreciação, caso tenham sido adquiridos após 1 de maio de 2004, desde que devidamente comprovados;
6. fretes e armazenagem de produtos em produção;
7. fretes e armazenagem de produtos acabados;
8. fretes entre estabelecimentos;
9. frete tributado pela Contribuição de PIS/Pasep e Cofins sobre aquisições de insumos com alíquota zero; e
10. cross docking.

Foram opostos Embargos de Declaração (fl.2079), pelo presente relator do Acórdão nº 3201-009.091, em razão da omissão, os quais foram conhecidos e acolhidos (fls.2134/2140), para que passasse a constar do resultado do julgamento constante da ata e do dispositivo final de julgamento o provimento aos créditos decorrentes da aquisição de embalagens (caixas e sacolas big bags).

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Em 18/01/2023, tempestivamente, foi interposto o Recurso Especial (fls.2142/2169), suscitando divergência quanto às seguintes matérias:

- 1- Da divergência quanto aos Fretes de produtos acabados;
- 2- Da divergência quanto ao frete de insumos desonerados.
- 3- Da divergência quanto às embalagens de transporte (caixas e sacolas big bags).

Para comprovar a divergência indica como paradigmas os Acórdãos nºs: 3301.004-278, 3301-005.705 (divergência 1), 9303-005.154, 3301-002.298 (divergência 2), 9303-006.799 e 9303-006.107 (divergência 3).

O Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, através de despacho fundamento às fls.2173/2184, admitiu integralmente o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, dando **SEGUIMENTO TOTAL**, admitindo a rediscussão das seguintes matérias: 1- Da divergência quanto aos Fretes de produtos acabados; 2- Da divergência quanto ao frete de insumos desonerados; e 3- Da divergência quanto às embalagens de transporte (caixas e sacolas big bags).

Notificado do Despacho, o contribuinte apresentou suas **CONTRARRAZÕES** (fls.2191/2208), requerendo que não seja conhecido o recurso ante a completa ausência de similitude fática, considerando, ainda, a data dos paradigmas e o atual posicionamento do CARF e, acaso conhecido, seja mantido o v. acórdão com relação às indevidas glosas sobre itens como frete entre produtos acabados; fretes com insumos desonerados e caixas de transportes e sacolas big bags utilizadas como movimentação de carga que constam do recurso especial.

O contribuinte também interpôs **Recurso Especial** (fls.2211/2231), o qual foi **NEGADO SEGUIMENTO**, e uma vez rejeitado o **Agravo** (fls.2292/2299), restou mantida a negativa de seguimento ao Recurso Especial (fls.2302/2311).

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

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Da admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme atesta o Despacho de Admissibilidade exarado pelo Presidente da 3ª Câmara desta 3ª Seção. Contudo, em face dos argumentos apresentados em sede de contrarrazões, requerendo que seja negado seguimento, entendo ser necessária uma análise mais detida dos demais requisitos de admissibilidade previstos no art. 118 do RICARF/2023.

Em contrarrazões, a recorrida se insurge pelo não seja conhecido o Recurso Especial. Inicialmente alega que a recorrente não demonstrou, analiticamente, as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem o acórdão recorrido com as decisões divergentes empregadas como paradigmas. Afirmo que os paradigmas 3301-004278; 9303-005.154; 3301- 002.298 e 9303-006.107, foram julgados antes da decisão proferida pelo STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

Defende, ainda, em relação aos fretes relativos a insumos desonerados, utilizando-se dos Acórdãos 9303-005.154 e 3301-002.298 como paradigmas, caberia ao recorrente, necessariamente, fazer uma comparação ou confrontação, com a citação de trechos contraditórios com a jurisprudência atual e contextualizada.

1. Da divergência quanto aos Fretes de produtos acabados:

Quanto a primeira divergência suscitada, das decisões confrontadas constata-se que a divergência está configurada, já que ambas as decisões analisaram a questão referente às despesas de frete para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, no regime não-cumulativo de PIS e COFINS, e deram interpretação divergente.

No caso, o acórdão recorrido restou assentado, com base na legislação e na jurisprudência deste CARF, ser possível o aproveitamento de crédito sobre despesas com frete para transporte de produtos, acabados ou não, entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, em razão da essencialidade e relevância desses insumos na realização das atividades econômicas da empresa.

Nesse sentido, cito um trecho do acórdão:

Com relação ao que foi decidido em primeira instância, concordo com a alegação do contribuinte a respeito dos créditos tomados sobre os custos com Fretes entre Estabelecimentos, ponto que merece provimento nos mesmo moldes dos Acórdãos CARF CSRF de n.º 3302-002.974 e n.º 9303006.218 (a título de exemplo).

A importância, essencialidade e relevância dos fretes entre estabelecimentos para a atividade e produção do contribuinte é cristalina, uma vez que possui uma estrutura logística sem a qual não poderia sequer finalizar seu ciclo de produção sem os fretes entre estabelecimentos.

Dentro desta linha de raciocínio, é importante registrar que há precedente nesta Turma de julgamento, exposto a seguir:

"CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS.

As despesas com fretes para transporte interno de produtos em elaboração e, ou produtos acabados, de forma análoga aos fretes entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes. (CARF – Processo nº 13116.000753/2009-14, Acórdão: 3201-002.638, Relator: Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento, Sessão de 29/03/2017)."

Portanto, todas as operações que caracterizam fretes entre estabelecimentos, devem gerar crédito.

Já o **Acórdão nº 3301.004-278 (paradigma 1)**, integrado pelo Acórdão de embargos nº 3301-005.705, entendeu que os dispêndios com o transporte de produto acabado, tais como os fretes indicados pela recorrente entre centros de distribuição ou entre esses e as lojas varejistas, depois de concluído o processo produtivo, não se enquadra em quaisquer das outras hipóteses permissivas de creditamento, vez que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente e nem de produto inacabado.

Destaca referido paradigma através de precedente que a contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos do próprio contribuinte somente enseja a apropriação de crédito, na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, em se tratando do frete de produtos inacabados, caso em que o dispêndio consistirá de custo de produção e, pois, funcionará como “insumo” da atividade produtiva, nos termos do inciso II, do art. 3º das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.

Oportuna a transcrição do trecho do **Acórdão nº 3301.004-278 (paradigma 1)**, que trata sobre a matéria:

2. DOS CRÉDITOS RELATIVOS A FRETE DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

No que concerne ao serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com iii) fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de iv) fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

No entanto, **o transporte de produto acabado, tais como os fretes indicados pela recorrente neste tópico, entre centros de distribuição ou entre esses e as lojas varejistas, depois de concluído o processo produtivo, não se enquadra em quaisquer das outras hipóteses permissivas de creditamento acima mencionadas**, vez que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente e nem de produto inacabado.

(...)

Estando assim o cerne da questão adstrita à possibilidade de crédito quanto aos dispêndios referente aos valores de fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, no âmbito da sistemática do regime não cumulativo das contribuições resta caracterizada a divergência jurisprudencial visto que referidas decisões (recorrente e paradigma).

Ainda, em relação ao **Acórdão nº 3301-005.705 (paradigma 2)**, restou consignado, que *“o transporte de produto acabado, tais como os fretes indicados pela recorrente neste tópico, entre centros de distribuição ou entre esses e as lojas varejistas, depois de concluído o processo produtivo, não se enquadra em quaisquer das outras hipóteses permissivas de creditamento acima mencionadas, vez que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente e nem de produto inacabado”*.

Segue um trecho da ementa e do voto do **Acórdão nº 3301-005.705 (paradigma 2)**:

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO MATERIAL.OMISSÃO.

Verificada contradição e omissão no acórdão embargado, cumpre dar acolher aos embargos, com efeitos infringentes.

(...)

Voto

(...)

Passo a discorrer sobre cada uma das questões embargadas e admitidas, em quatro partes e conclusão.

Parte I

a) **No voto a relatora negou provimento quanto ao direito a créditos sobre fretes incorridos no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos e fretes no transporte de insumos no regime de parceria rural, mas na folha de rosto do Acórdão, na parte dispositiva, constou que foi dado provimento nesta parte;** Transcrevemos parte do embargo, com trechos do voto destacados (fls. 4992/4994):

A respeito dos créditos relativos a frete de transferência de mercadorias entre estabelecimentos, bem como dos fretes utilizados como insumo nos serviços de transporte, por exemplo, a Conselheira Relatora, negou total provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente as glosas realizadas pela fiscalização. Veja-se alguns trechos do voto:

“2. DOS CRÉDITOS RELATIVOS A FRETE DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

(...)

A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com iii) fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de iv) fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

*No entanto, o transporte de produto acabado, tais como os fretes indicados pela recorrente neste tópico, entre centros de distribuição ou entre esses e as lojas varejistas, depois de concluído o processo produtivo, **não se enquadra em quaisquer das outras hipóteses permissivas de creditamento acima mencionadas**, vez que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente e nem de produto inacabado. (...)*

*De forma que, não obstante os argumentos da recorrente, conforme acima exposto, **o frete de produtos acabados entre os seus estabelecimentos não encontra amparo na legislação pertinente para o creditamento como insumo**, razão pela qual foi correto o entendimento da fiscalização do julgador da DRJ que não reconheceu o crédito da Cofins correspondente.*

Com relação ao segundo acórdão paradigma, também restou caracterizada a divergência visto que referido acórdão integrou o primeiro Acórdão nº 3301004.278, visando sanar obscuridade e nesse sentido foram acolhidos os embargos declaratórios, com efeitos infringentes para fazer as correções no Acórdão embargado referentes às obscuridades indicadas no despacho de admissibilidade, no sentido de que a glosa seja mantida, nos termos do voto original da relatora.

Ressalta-se, que ao contrário do defendido em contrarrazões, os paradigmas em questão, embora proferido anteriormente ao julgamento, pelo STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que fixou o conceito de insumo a ser empregado na interpretação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02, não destoaram da fundamentação assentada em sede de recurso repetitivo, uma vez que tomou como base a pertinência e a essencialidade do insumo ao processo produtivo ou à prestação de serviços.

Portanto, deve ser conhecido o Recurso especial proposto pela Fazenda Nacional nesse ponto.

2. Da divergência quanto ao frete de insumos desonerados:

Em relação à segunda divergência apontada pela Fazenda nacional, quanto a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS não-cumulativos sobre custos com **serviços de frete**

na aquisição de bens sujeitos a alíquota zero (aquisição de produtos agropecuário), glosados na origem por não cumprirem com a sistemática não-cumulativa e com as regras inerentes ao seu modo de funcionamento. O acórdão recorrido reverteu as glosas, por se tratar de custos independentes, não vinculados à alíquota do insumos adquirido, e por ser relevante e essencial à atividade econômica da empresa, os fretes de insumos desonerados devem gerar crédito.

Por sua vez, o **Acórdão nº 9303-005.154 (paradigma 1)**, trazido para fins de comprovação da divergência apontada pela Fazenda Nacional, consignou a vedação do direito ao crédito, uma vez 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. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento”* (Acórdão nº 9303-005.154).

Excertos do voto:

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 como veremos mais a frente não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade. (...)

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. **Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.** (grifou-se).

Já o **Acórdão nº 3301-002.298 (paradigma 2)**, o Colegiado analisou semelhante dispêndio decidindo que os fretes incidentes nas aquisições de produtos para revenda e/ ou utilizados como insumos na produção de bens destinados a venda, desonerados da contribuição, não geram créditos passíveis de desconto/ressarcimento.

Excertos do voto:

Segundo o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, citado e transcrito anteriormente, aquisições 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, não dão direito a créditos passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação.

Assim, passemos a análise de cada uma das rubricas cujos valores foram glosados: (...)

9) fretes sobre aquisições de bens para revenda, desonerados da contribuição; estes custos **compõem o custo das mercadorias vendidas** e, portanto, gerariam

créditos, contudo, no presente caso, **como se trata de insumos desonerados da contribuição, não geram créditos**; (grifou-se)

De pronto, do confronto das decisões resta evidente a divergência jurisprudencial, na medida que a Turma julgadora entendeu que esse frete gera direito ao crédito de PIS e de COFINS, enquanto nos paradigmas, em situações semelhantes, decidiu-se que não gera o referido crédito.

Portanto, sem dificuldades, constata-se a existência de dissídio jurisprudencial a ser solucionado.

3. Da divergência quanto às embalagens de transporte (caixas e sacolas big bags):

Por fim, quanto à terceira divergência apontada, em relação a possibilidade de crédito sobre os custos de aquisição de **embalagens para transporte** (pallets e big bags), utilizadas para proteger a integridade dos produtos a serem comercializados, a fim de garantir a integridade e qualidade do produto fabricado pelo contribuinte (carne de frango). Sobre o tema, recentemente, ou seja, após a emissão do Despacho de Admissibilidade (10 de abril de 2023), foi editada a Súmula CARF nº 235, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025, cuja vigência se deu a partir da data da publicação no Diário Oficial da União, em 16/09/2025, dispondo que: *“As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, nº julgamento do REsp nº 1.221.170/PR”*.

Feitos esses esclarecimentos, oportuno ressaltar, que o RICARF/2023 (aprovado pela Portaria MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023), em seu art. 118, inciso III, § 12, alínea “c”, dispõe que *“não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar (...) Súmula do CARF”* e este seria justamente o caso dos paradigmas indicados pela recorrente (Acórdãos 9303-006.799 e 9303-006.107), os quais decidiram por manter a glosa sobre os custos com embalagem para transporte (produtos alimentícios), por ausência de previsão legal.

Em virtude da previsão contida na alínea “c”, do § 12, inciso III, do RICARF/2023, impõe-se o não conhecimento do Recurso Especial nesse ponto.

II – Do mérito:

1. Da possibilidade de crédito sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma pessoa jurídica:

No mérito, a questão resta pacificada no âmbito deste CARF, em razão da edição da Súmula CARF 217, *in verbis*:

Súmula CARF nº 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.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Portanto, em endosso ao entendimento sumulado neste colegiado, alicerçado em jurisprudência pacífica em unânime do STJ, cabe o provimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

2. Da possibilidade de crédito sobre frete de insumos desonerados:

A matéria trazida a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência, diz respeito a possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais (PIS/COFINS) não cumulativas em relação aos custos com fretes na aquisição de tribo, adquiridos de produtores rurais dentro do território nacional.

A questão ora debatida já foi objeto de Súmula, no âmbito deste Tribunal Administrativo, aprovada por esta 3ª Turma da CSRF, em sessão de 20/06/2024, cuja vigência se deu a partir de 27/06/2024, *in verbis*:

Súmula CARF nº 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

O que se conclui é que embora o frete esteja relacionado com o transporte de insumo com isenção, suspensão ou alíquota zero, este representa um gasto incorrido pelos contribuintes para o transporte de um produto que representa um insumo, isto é, produto essencial de seu processo produtivo, e que uma vez sujeito a tributação do PIS e da COFINS, deve ser afastada a aplicação do art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003.

Oportuno ressaltar nesse ponto, que para que o frete de aquisição, efetivamente, possa ser computado de forma apartada do bem adquirido, seu custo deve vir em nota autônoma, sendo contabilizado de forma a aclarar que não está abrangido pelo tratamento conferido ao insumo transportado.

No entanto, esses elementos nem sempre restam claros no processo, e que devem ser checados pela unidade da RFB responsável pela execução do decidido por este tribunal administrativo, para se evitar o creditamento em situações vedadas pela legislação (por exemplo, a descrita no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003: “(...) aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”. Ou a geração de crédito básico para situações que não foram tributadas na etapa anterior.

Em outras palavras, se de um lado se busca evitar a obtenção indevida de crédito básico da não-cumulatividade por operação que não tenha efetivamente sido tributada (ou de outra forma desonerado), do outro lado se busca preservar o cerceamento do direito de crédito básico da não-cumulatividade em operações efetivamente tributadas ou que não tenha incidido nas vedações legais à tomada de crédito.

Portanto, legítima a tomada de créditos básicos sobre os fretes, desde que tenham sido efetivamente tributados (com alíquota diferente de zero, e que não tenham sido de outra forma desonerados), registrados de forma autônoma, e se refiram a aquisição de insumos não onerados, pelo que, nestas circunstâncias, cabe o provimento parcial ao apelo fazendário, para que sejam mantidas as glosas apenas nos casos que não se enquadrem nos condicionais aqui descritos (registro autônomo e efetiva tributação do frete).

Assim, voto pelo provimento parcial do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto a esta matéria, aplicando ao caso a Súmula CARF 188.

III – Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas quando aos créditos sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, bem como, aos frete de insumos desonerados. Na parte conhecida, voto por dar parcial provimento ao recurso, para manter integralmente as glosas referentes a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, por aplicação da Súmula CARF nº 217; e para manter as glosas relativas a frete de insumos desonerados, nas hipóteses em que não sejam atendidos os requisitos que figuram na Súmula CARF no 188 (registro do frete de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, e efetiva tributação do frete pelas contribuições).

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green