



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10983.906652/2014-09
ACÓRDÃO	9303-017.001 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	23 de outubro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	BRF S.A.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

RECURSO ESPECIAL. OPOSIÇÃO A SÚMULA. NÃO CONHECIMENTO.

Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso (RICARF, art. 118, § 3º, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

FRETES DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF nº 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 cumulativos.

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

Dionísio Carvallhedo Barbosa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Cynthia Elena de Campos (substituta integral), Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e 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 contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3201-009.089, de 26 de agosto de 2021, proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF, cuja ementa e dispositivo de decisão se transcrevem a seguir:

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 PIS/PASEP

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.

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 os 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 da 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.

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.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional apresentou divergência jurisprudencial quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas em relação: 1) aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos; 2) aos fretes de insumos desonerados e 3) ao custo das embalagens para transporte (caixas e sacolas big bags). Para tanto, indicou como paradigmas os Acórdãos nº: 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).

Cotejados os fatos, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso Especial.

O sujeito passivo apresentou Contrarrazões requerendo que não seja conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, caso não se entenda pelo não conhecimento, que seja negado provimento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Dionisio Carvallhedo Barbosa**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, mas deve ser conhecido apenas parcialmente.

A questão sobre os créditos das despesas com embalagens de transporte está resolvida na esfera administrativa, com a edição da Súmula CARF nº 235, recém-publicada:

Súmula CARF nº 235

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.

Veja-se que o pleito da recorrente contra o creditamento sobre as despesas com embalagens de transporte viola o teor da Súmula CARF acima reproduzida.

Tal situação enseja o não conhecimento do recurso quanto à referida matéria, por força do art. 118, §3º do atual Regimento Interno do CARF (RICARF):

Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, **ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.** (grifo nosso)

Em relação à divergência sobre os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, a contribuinte em suas contrarrazões solicitou a negação de seguimento ao Recurso Especial sob a alegação de que os paradigmas estariam em desacordo ao entendimento do CARF. Na verdade, como veremos na análise do mérito, a jurisprudência do CARF vai no mesmo sentido do entendimento dos paradigmas.

Em relação ao teor dos paradigmas, a partir do confronto dos arestos, nota-se que o Acórdão Recorrido admitiu no cálculo do PIS as despesas com fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, enquanto os paradigmas 3301.004-278 e 3301-005.705 não reconheceram o direito a crédito dessas despesas.

Desta forma, resta claro que as decisões comparadas efetivamente dão interpretações diferentes acerca da mesma legislação, razão pela qual conheço o Recurso Especial da Fazenda Nacional nesse particular.

Quanto ao crédito de PIS sobre os fretes de insumos desonerados, o contribuinte em suas contrarrazões alega que a Fazenda Nacional não teria feito o contraste analítico entre o acórdão recorrido com o texto paradigma, para mostrar a dissidência.

Contudo, observando-se o Recurso Especial da Fazenda, percebe-se que as divergências foram devidamente exploradas e realçadas pela Recorrente.

Como demonstrado no despacho de admissibilidade, a divergência jurisprudencial ficou evidenciada, pois, enquanto o acórdão recorrido apontou que, se o frete em si for relevante e essencial à atividade econômica do contribuinte, o crédito deve ser reconhecido independentemente da alíquota do produto que o frete carregou; os paradigmas entenderam que não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.

Contudo, dispõe o art. 118, §3º, do RICARF, que não cabe Recurso Especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada, posteriormente, à data da interposição do recurso.

Em relação à matéria objeto da divergência, houve a edição da Súmula CARF nº 188 após a interposição do Recurso Especial da PGFN:

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.

Entretanto, o Recurso Especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido. Explico.

A Súmula CARF nº 188 impõe duas condições 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.

No caso, essas condições prescritas pela Súmula nº 188 não são verificáveis de forma conclusiva e imediata. Nesse sentido, confira-se trecho do voto condutor da decisão recorrida:

“O dispêndio realizado com o frete, no entanto, não está vinculado à alíquota do insumo adquirido ou à alíquota do bem produzido, pois é um dispêndio independente.

Nos moldes firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, é necessário analisar se o frete, como um dispêndio em si, é relevante e essencial à atividade econômica do contribuinte, independentemente da alíquota do produto que o frete carregou.

Frete sobre aquisições de insumos com alíquota zero ou frete sobre aquisições de insumos para produção de produtos com alíquota zero, se relevantes e essenciais, configuram dispêndio sobre aquisições de insumos e devem gerar o crédito.

Dessa forma, o crédito sobre os dispêndios realizados com fretes nas aquisições de insumos com alíquota zero, **desde que observados os demais requisitos objetivos da legislação**, como terem sido pagos à empresa nacional, devem ser permitidos. (destaques não originais).”

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

Assim, o recurso especial deve ser conhecido também em relação aos fretes de insumos desonerados.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional no que diz respeito à questão dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e quanto aos fretes de insumos desonerados.

II – Do mérito do Recurso Especial

A questão sobre os créditos das despesas com frete de produtos acabados está absolutamente resolvida na esfera administrativa, tendo a Súmula CARF nº 217 afastado a possibilidade de crédito sobre tais despesas:

Súmula CARF nº 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.

Dessa forma, as glosas dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos devem ser restabelecidas.

Em relação aos fretes de insumos desonerados, no mérito, 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 por PIS/COFINS. 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 restabelecidas, 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.

Conclusão

Por todo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, quanto aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e os fretes na aquisição de insumos não onerados, para dar-lhe provimento quanto ao primeiro ponto e provimento

parcial no segundo, aplicando a Súmula CARF nº 188, para restabelecer as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelo PIS não cumulativo, 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.

Assinado Digitalmente

Dionisio Carvallhedo Barbosa