



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11080.900988/2017-39</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-017.251 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CARACTERIZADA.

O Recurso Especial e o paradigma indicado enfrentam claramente a tese e os dispositivos analisados no acórdão recorrido, restando caracterizada a divergência jurisprudencial.

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

Nos termos da Súmula CARF n.º 217, não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidas as Conselheiras Semíramis de Oliveira Duro e Tatiana Josefovicz Belisário, que votaram pelo não conhecimento, para, no mérito, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Freitas Costa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Régis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3301-011.099, de 21 de setembro de 2021, fls. 1.399/1.418, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. São insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS. POSSIBILIDADE.

Os fretes relacionados ao tratamento das matérias-primas e produtos inacabados são custos de produção (em fases da industrialização) relacionados com a aquisição dos insumos, essenciais e relevantes, com crédito assegurado no art. 3º, II, da Lei 10.833/2003.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

O frete de produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa é indispensável à atividade do sujeito passivo, configurando-se como frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. PROVA.

Na apuração de Cofins não-cumulativa, a prova da essencialidade e relevância do dispêndio cabe à contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, devem a glosas serem mantidas (art. 373, do CPC/2015).

Consta do respectivo acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes a: frete na aquisição de insumos para industrialização; frete de transferências de produtos inacabados entre os diversos estabelecimentos do contribuinte; logística de importação de insumos; aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI); tratamento de resíduos e dispêndios com movimentação de mercadorias e embalagens. E, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes aos fretes de transferência entre os diversos estabelecimentos de produtos acabados. Vencido o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, que negava provimento ao recurso voluntário neste tópico.

#### Síntese do Autos

Tratam os autos de pedido de ressarcimento e compensação (PER/Dcomp), referente ao saldo credor de COFINS do período de outubro a dezembro de 2015, parcialmente deferido pela Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre, efetuando glosas sobre diversos itens que a empresa considerava como insumos essenciais à sua atividade.

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em que sustentou que o fisco não motivou adequadamente as glosas, cerceando seu direito de defesa; argumentou que o critério para creditamento deve ser a essencialidade e relevância do bem ou serviço para o processo produtivo, conforme jurisprudência do STJ; ressaltou que fertilizantes são higroscópicos (absorvem umidade), o que exige cuidados especiais e imediatos no transporte e armazenagem para manter a integridade química e física; e defendeu o direito ao crédito sobre fretes entre unidades, serviços aduaneiros, Equipamentos de Proteção Individual (EPIs), tratamento de resíduos e embalagens/paletes.

A DRJ, servindo-se de um conceito restritivo de insumos, manteve as glosas, limitando o direito ao crédito apenas aos elementos que tivessem contato direto ou sofressem alteração no processo de fabricação.

Inconformada com o julgamento a contribuinte apresentou Recurso Voluntário no qual requereu a reforma do julgado.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção decidiu, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, adotando o critério da essencialidade revertendo as glossas sobre frete na aquisição de insumos para industrialização; frete de transferências de produtos inacabados entre os diversos estabelecimentos do contribuinte; logística de importação de insumos; aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI); tratamento de resíduos e dispêndios com movimentação de mercadorias e embalagens. Por maioria de votos foram revertidas as glosas referentes aos fretes de transferência entre os diversos estabelecimentos de produtos acabados.

A contribuinte interpôs embargos de declaração (fls. 1.447/1.456) alegando que o acórdão embargado foi omissivo em relação à manutenção das glosas dos créditos sobre as aquisições de insumos à alíquota zero e sobre os créditos de produtos intermediários e armazenagem. Os embargos foram rejeitados pelo Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, por ausência dos vícios apontados, conforme Despacho de Admissibilidade de Embargos de fls. 1.549 a 1.554.

A contribuinte apresentou, então, Recurso Especial (fls. 1.563/1.589), por meio do qual suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente à possibilidade de creditamento das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos gastos com os seguintes itens: serviços de armazenagem; insumos alíquota zero; e demais insumos essenciais ao processo produtivo (conceito de insumo).

O recurso especial da contribuinte teve negado seu seguimento pela Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, conforme despacho de admissibilidade de fls. 1.677 a 1.680, por ausência de questionamento das matérias.

A decisão foi atacada por meio de Agravo (fls. 1.700/1.717) o qual foi parcialmente acolhido pelo Presidente do CARF (fls. 1.749/1.753) para determinar o retorno dos autos à 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento para exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso especial acerca das três matérias identificadas no recurso pelo seu confronto àquilo que teriam decidido os paradigmas colacionados pelo recorrente.

A Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF proferiu novo despacho de admissibilidade (fls. 1.755/1.762), por meio do qual manteve a negativa de seguimento ao recurso especial interposto pela contribuinte

**Do Recurso Especial da Fazenda Nacional**

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 1.420/1.430) no qual suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à **possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma**, indicando como paradigma o Acórdão nº 9303-011.548.

Em suas razões recursais, em síntese, argumenta que os gastos com despesas de frete de produtos acabados entre diferentes unidades da mesma companhia ocorrem após o processo produtivo, não se enquadrando legalmente no conceito de insumo.

O recurso foi admitido pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 1.434/1.438.

Intimada, a Contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls. 1.484/1.501) alegando, em preliminar, a hipótese de não conhecimento do recurso por ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma indicado pela Fazenda Nacional. Quanto ao mérito, alega que tais gastos são insumos essenciais ao seu processo produtivo único, uma vez que a natureza higroscópica dos fertilizantes exige uma logística ágil e integrada para preservar a qualidade do produto até a entrega final ao produtor rural.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

**Do Recurso Especial da Fazenda Nacional**

*Do conhecimento*

O recurso é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Em sessão realizada em 25 de novembro de 2025, por ocasião do julgamento do processo n.º 11080.900992/2017-05, envolvendo os mesmos paradigmas e a mesma contribuinte, esta turma, por maioria, deliberou pelo conhecimento do recurso especial.

Na oportunidade foi proferido o Acórdão n.º 9303-017.039 cujo voto vencedor quanto ao conhecimento destacou:

Com o devido respeito aos argumentos da i. relatora, divirjo de seu entendimento quanto ao conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

A razão para o conhecimento do recurso fazendário é singela: além de atacar a questão atinente à impossibilidade de créditos sobre os fretes de **produtos acabados** entre estabelecimentos do mesmo contribuinte sob a ótica do inciso II, art. 3º das leis de regência do PIS/COFINS não cumulativos, a peça fazendária também sustenta a inadmissibilidade de referidos créditos em face do inciso IX do art. 3º daquelas leis – fretes sobre operações de vendas.

Com efeito, os excertos transcritos abaixo, retirados do recurso fazendário, demonstram que a Fazenda Nacional se insurge contra os créditos sobre despesas com fretes de produtos acabados sob a ótica do referido inciso IX do art. 3º das leis básicas da não cumulatividade:

(...) Pela legislação posta, infere-se que é expressamente permitido o creditamento de valores relativos a fretes, mas apenas nos casos em que estes estejam inequivocamente associados a operações de venda, ou seja, que sejam utilizados na operação de transporte na venda de mercadorias ao cliente adquirente.

Quando se trata de transporte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, todavia, inexistente previsão normativa para o creditamento.

(...)

Em reforço a essa argumentação, impende colacionar jurisprudência recente do Superior Tribunal de Justiça que tratou da matéria nos seguintes termos:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE

ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

3. A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica. Precedentes. 4. Agravo regimental não provido." (AgRg no REsp 1335014 / CE AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2012/0150383-7. Relator: Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe 08/02/2013)

**Portanto, os gastos com fretes no transporte dissociados das operações de venda ou mesmo realizado entre estabelecimentos da mesma empresa não geram direito a crédito.**

Dos excertos transcritos, depreende-se, de forma clara, que o recurso fazendário se opõe à tese veiculada no acórdão recorrido. Diversamente deste, o recurso especial sublinha que as despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa não geram créditos de PIS/COFINS não cumulativos, pois não há previsão normativa para tanto: somente nos casos de fretes inequivocamente associados a operações de venda – “transporte na venda de mercadorias ao cliente adquirente” -, é que há norma permitindo o creditamento de frete.

Veja-se, ademais, nos excertos transcritos a seguir, reproduzidos no recurso fazendário e extraídos do paradigma indicado (Acórdão nº 9303-011.548), que a matéria analisada é nitidamente discutida sob o ângulo das operações de venda:

Acórdão nº 9303-011.548

“A Recorrente alega o direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos decorrentes das transferências realizadas com produtos acabados e produtos para revenda (frete na transferência de produtos destinados à venda)

Não assiste razão à recorrente.

Entendo que o direito à tomada de créditos das contribuições não cumulativas, relativo a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à

venda, está delimitada pelo processo produtivo do contribuinte. Ainda que a decisão do STJ tenha afastado a aplicação das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, interpretando o conceito de insumo dentro do critério da essencialidade e da relevância, tais requisitos estão dentro de tal conceito, que se relaciona com o processo produtivo. Ou seja, o termo insumo é diretamente relacionado com a produção, resultando em um produto acabado. **Dessa forma, os gastos posteriores ao processo produtivo não podem ser considerados como insumos, e o direito ao crédito somente é possível mediante autorização legislativa expressa. Assim, entendo que descabe crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos, pois se trata de fase pós processo de produção, e não se encaixa na hipótese de crédito de frete na venda, relacionando-se a uma fase logística anterior à venda.**

Dos trechos transcritos, constata-se que o acórdão paradigma rechaça a possibilidade de créditos sobre fretes no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa, ***“pois se trata de fase pós processo de produção, e não se encaixa na hipótese de crédito de frete na venda, relacionando-se a uma fase logística anterior à venda”***.

Nesse cenário, resta evidente que o recurso especial e o acórdão paradigma tratam da matéria atinente à impossibilidade de creditamento, no âmbito do PIS/COFINS não cumulativos, sobre as despesas com fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos do próprio contribuinte.

Face ao exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

#### ***Do mérito***

No mérito cinge-se a questão ao reconhecimento, ou não, do direito a crédito nas despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

A matéria foi objeto de edição de Súmula por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *in casu*, a Súmula n.º 217:

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.

Diante de tal entendimento sumulado, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional para afastar o direito a crédito das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da contribuinte, restabelecendo as glosas referentes a tais despesas.

### ***Dispositivo***

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Freitas Costa**