



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



|                    |                              |
|--------------------|------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>12585.000676/2010-39</b>  |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9303-015.912 – CSRF/3ª TURMA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 11 de setembro de 2024       |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO CONTRIBUINTE     |
| <b>RECORRENTE</b>  | FRIGORÍFICO MABELLA LTDA.    |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL             |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE.

É inadmissível o recurso especial cujas razões não atacam o fundamento do acórdão recorrido, tendo em vista a inobservância do princípio da dialeticidade expressamente disposto no art. 932, III, do CPC/2015.

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

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

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os dispêndios com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ, não podem ser considerados como fretes do inciso IX do art. 3º e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Acompanham a relatora pelas conclusões, no mérito, os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda. Designada para registrar

os fundamentos majoritariamente adotados pelo colegiado, na forma regimental, a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro.

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro** – Redatora designada

*Assinado Digitalmente*

**Régis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte em face do Acórdão nº 3302-011.323, de 26 de julho de 2021, que seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-011.320, de 26 de julho de 2021, processo 12585.000673/2010-03, cuja ementa transcreve-se:

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008 PIS/COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos do PIS/COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica

domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

#### CRÉDITO PRESUMIDO. PORCENTAGEM DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS.

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

O feito originariamente abrangeu Pedido de Ressarcimento de créditos apurados pelo regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, vinculados à receita de exportação. No curso do feito se questionou o enquadramento das despesas incorridas dentre as hipóteses de apuração previstas no art. 3º das Leis de regência e a classificação de créditos como ressarcíveis ou não.

Nada obstante a extensão das discussões travadas, sobe a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Especial aviado pelo Contribuinte, exclusivamente as matérias **(i)** “direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos fretes pagos para transferência de insumos” e **(ii)** “direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos”, conforme Despachos de Admissibilidade e de Agravo.

De acordo com o apelo aviado, o acórdão recorrido, ao negar o direito à apropriação de créditos relativos ao frete na transferência de insumos, postulado com fundamento no art. 3º, inciso II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 divergiu do entendimento firmado no Acórdão Paradigma nº 9303-009.847.

Quanto ao direito de crédito com despesas de armazenagem e frete de produtos acabados na operação de venda, fundamentado no art. 3º, inciso IX das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, apontou-se divergência quando ao Acórdão Paradigma nº 9303-010.009.

A PGFN apresentou contrarrazões defendendo a manutenção do acórdão recorrido, sem se manifestar quanto à admissibilidade.

Os autos foram remetidos a esta 3ª Turma da CSRF do CARF e a mim distribuídos por sorteio.

### VOTO VENCIDO

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, Relatora

#### I. Admissibilidade

**(i) “direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos fretes pagos para transferência de insumos”**

Em que pese a matéria em questão se encontrar sedimentada em Súmula deste CARF<sup>1</sup>, entendo que o Recurso Especial aviado não andou bem na delimitação da controvérsia.

Verifica-se pelo voto condutor do acórdão recorrido que, na hipótese dos autos, a discussão se deu no seguinte aspecto: o contribuinte adquiriu insumos (suínos) sujeitos ao crédito presumido das contribuições, sendo-lhe concedido, pela Fiscalização, o direito ao crédito sobre o frete respectivo, contudo, pelos percentuais do crédito presumido. O contribuinte postula, então, pela concessão do crédito básico (integral), uma vez que desse modo foram tributados os fretes.

O Acórdão recorrido entendeu que, nada obstante a negativa por parte da Fiscalização e do Acórdão DRJ, “há nos autos prova demonstrando que o frete foi tributado através de alíquota básica do regime não-cumulativo” e por esta razão afastou o pedido do contribuinte:

**III.1- Crédito sobre compras de insumo (Frete na compra de insumo)**

Nos termos do despacho decisória, a fiscalização reconheceu o direito da Recorrente creditar-se sobre as despesas com frete na aquisição de suínos, não através da utilização de alíquota básica, mas sim pelos percentuais do crédito presumido.

A DRJ, por sua vez, manteve a glosa, por entender que o frete esta associado ao produto adquirido e, tratando-se de operações vinculadas as aquisições de pessoas físicas ou cooperativas, passives de credito presumido das atividades agroindustriais, devem ser apropriadas nesta mesma rubrica.

A Recorrente, contrario ao entendimento da fiscalização e da DRJ, pleiteia o creditamento pela alíquota básica das contribuições, alegando que restou comprovado que o frete pago pelo adquirente na aquisição de insumos integra o custo de aquisição desses bens, podendo, portanto ser utilizado como crédito integral a ser descontado da contribuição ao PIS/Pasep e COFINS, pouco importando qual o tipo de insumo adquirido, razão pela qual o v. acórdão recorrido deve ser reformado.

Primeiramente, a alegação trazida pela Recorrente não lhe favorece, pois se o frete integra o custo de aquisição e, o produto adquirido gera crédito presumido, não há que se falar em crédito na modalidade básica prevista na Lei nº 10.637/02

<sup>1</sup> 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

e 10.833/2003. Na verdade, a alegação deveria ser que o frete não integra o custo de aquisição e que as despesas com frete foram tributadas com a alíquota básica, gerando, assim, o direito perseguido pela contribuinte.

**Entretanto, como há nos autos prova demonstrando que o frete foi tributado através de alíquota básica do regime não-cumulativo, correto o procedimento da fiscalização corroborado pela DRJ.**

Assim, afasta-se as pretensões da Recorrente.

Não foram opostos Embargos de Declaração pelo contribuinte, pelo que tenho como definitiva tal manifestação.

Desse modo, entendo que o Recurso Especial não impugnou de forma adequada as razões de decidir do acórdão recorrido, em inobservância ao princípio da dialeticidade, materializado no processo brasileiro por meio do art. 932, III do Código de Processo Civil /2015<sup>2</sup>.

A necessidade de observância de tal princípio também é refletida no art. 118 do RICARF/2023, quando exige a precisa indicação da legislação tributária interpretada de forma divergente e o seu prequestionamento:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º O recurso deverá demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 5º O recurso especial somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo a demonstração, com precisa indicação na peça recursal, do prequestionamento no acórdão recorrido, ou ainda no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Na hipótese, também não restou demonstrado pelo contribuinte divergência na interpretação do dispositivo legal examinado (3º, inciso II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03),

---

<sup>2</sup> Art. 932. Incumbe ao relator:

(...)

III - não conhecer de recurso inadmissível, prejudicado ou que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida;

posto que a razão de decidir do acórdão recorrido, como se extrai da conclusão nele exarada, se fundamenta na ausência de interesse processual do contribuinte, na medida em que se entendeu que o crédito básico postulado, em detrimento do presumido, foi efetivamente concedido pela Fiscalização.

Desse modo, voto pelo não conhecimento do Recurso Especial nesse tópico.

**(ii) “direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos”**

De acordo com o acórdão recorrido “a questão sob análise diz respeito ao frete de produtos acabados entre estabelecimento da empresa. Tanto a fiscalização quanto a DRJ mantiveram a glosa por entender que referida despesa não esta relacionada ao frete na operação, mas a simples transferências inter company” e, de acordo com o contribuinte, “as mercadorias objeto dos fretes em análise são transferidas para as filiais com a finalidade única e exclusiva de venda” (voto vencido).

O voto vencedor fundamenta-se em precedente desta 3ª Turma da CSRF (Acórdão nº. 9303-010.249, de 20 de março de 2020) que analisa a questão relativa à apropriação do crédito em referência a partir das disposições contidas tanto no inciso II, como no inciso IX, dos art. 3º da legislação de regência. Contudo, sinalizou que o posicionamento então firmado compreende reversão do entendimento anterior, em que se assumia que “o conceito de “operações de venda” apresentava espectro semântico mais amplo, açambarcando a transferência de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa, com o fim ulterior de venda”.

O Acórdão Paradigma nº 9303-010.249 compreende que o direito ao crédito sobre frete de produtos acabados entre estabelecimento “considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo” e também admitindo “tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda”.

O despacho de admissibilidade entendeu que não há “similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência interpretativa quanto à natureza de insumo desses frete”, ao passo que do confronto entre os acórdãos “emerge dissídio interpretativo do inc. IX”.

Logo, o Recurso Especial foi admitido exclusivamente no que se refere à possibilidade de apropriação do crédito sobre despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, considerando este como frete na operação de venda, portanto, com fulcro no inciso IX dos art. 3º das leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Entendo que deva ser mantido tal despacho, anuindo, portanto, com a admissibilidade do Recurso especial nesse aspecto.

## II. Mérito

O mérito a ser examinado compreende tão-somente a discussão acerca do “direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos” com fundamento no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Em que pese minha concordância com a tese defendida pelo contribuinte, entendo que a efetiva vinculação do frete a uma operação de venda deve ser comprovada e não meramente presumida, mediante simples alegação de que se trata de uma movimentação destinada à venda.

Vejamos.

Em Manifestação de Inconformidade o contribuinte aduziu:

No entanto, conforme restará demonstrado não merece prosperar as alegações da autoridade administrativa em relação aos fretes sobre transferências, baia vista que as mercadorias objeto dos fretes em análise são transferidas para as filiais com a finalidade única e exclusiva de venda, ou seja, referidas mercadorias possuíam destinação específica aos clientes.

Não merecendo prevalecer o entendimento do I. Agente Fiscal de que a empresa, ora impugnante, teria se creditado de operações com fretes que seriam mera transferência de produtos acabados entre suas filiais.

Repita-se, não se tratam de meras operações para transferência de mercadorias entre filiais e sim transferência de produto acabado entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento distribuidor da mesma pessoa jurídica.

Desta feita, não restam dúvidas que a operação realizada pela impugnante confere direito a créditos de COFINS/PIS não-cumulativo sobre valores de frete.

Segue à esta afirmação extensa defesa de direito acerca do direito creditório postulado e, logo ao final:

Em relação ao presente tópico, protesta a impugnante pela Posterior juntada de cópia das Notas Fiscais com o intuito de comprovar o acima alegado no sentido de

que as mercadorias objeto dos fretes em análise são transferidas para as filiais com a finalidade única e exclusiva de venda, bem como que o ônus da operação foi suportado pelo vendedor. (grifos no original)

Ocorre que não identifico nos autos nada acerca da prometida comprovação da efetiva vinculação entre os fretes glosados e suas correspondentes operações de venda, não havendo, portanto, como se sustentar a tese de direito defendida. A bem dizer, é o próprio contribuinte que acaba por concordar com a necessidade de tal prova, devendo se concluir, pelo exame dos autos, que esta não foi produzida.

Com efeito, o exercício do direito processual imprescinde da caracterização do efetivo interesse processual, calcado na presença do binômio necessidade-utilidade da obtenção do direito pleiteado. Tal interesse persiste desde o pedido inicial, até a apresentação dos recursos subsequentes.

No caso, embora presente a necessidade, ante a existência de uma pretensão resistida por parte do Fisco em admitir o crédito sobre o frente incorrido nas operações de venda, a utilidade não pode ser alcançada nesta esfera recursal face à ausência de provas acerca da efetiva vinculação entre os fretes e as operações de venda realizadas.

Destaca-se que no contencioso administrativo a decisão proferida não tem o condão de declarar direito em tese – como pode ocorrer no âmbito das ações judiciais ordinárias. A manifestação do órgão decisor deve se ater aos elementos fáticos existentes nos autos.

Diante do exposto, entendo deva ser negado provimento ao Recurso Especial do contribuinte.

### III. Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE e, na parte conhecida, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário**

### VOTO VENCEDOR

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, redatora designada

A despeito do brilhante voto da Relatora, consigno, nos termos do art. 114, § 9º do RICARF, os fundamentos adotados pela maioria vencedora para a negativa do direito ao crédito dos fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais nega o crédito de frete de produtos acabados por não se enquadrar no inciso II do art. 3º das leis de regência, já que não se subsume ao conceito de insumo, tampouco no inciso IX do mesmo art. 3º, pois não compõe a operação de venda. Nesse sentido:

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ. Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como fretes do Inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

(Acórdão nº 9303-014.425, j. 17/10/2023, Relatora Liziane Angelotti Meira).

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. 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 da mesma empresa.

(Acórdão nº 9303-015.019, j. 09/04/2024, Relator Rosaldo Trevisan).

Assim, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR, do STJ, não cabe o creditamento como insumo, posto que o ciclo de produção já se encerrou.

E o STJ não reconhece o direito ao crédito de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, a exemplo do acórdão AgInt no REsp nº 1.978.258/RJ, relatora ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23 de maio de 2022 e publicado no *DJe* de 25 de maio de 2022:

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.

No mesmo sentido figuram os seguintes acórdãos da Corte Superior: AgInt no AREsp 848.573; AgInt no AREsp 874.800; AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS; AgRg no REsp 1.386.141 e AgRg no REsp 1.515.478/RS.

Dessa forma, em relação ao frete de produtos acabados, as razões pela negativa do direito ao crédito são assim sintetizadas:

(i) Esses dispêndios não integram o conceito de insumo empregado na produção de bens destinados à venda (são realizadas após o término do processo produtivo), afastando-se o fundamento no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

(ii) Não passam pelo teste da subtração proposto no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, ou seja, não são dispêndios cuja subtração impossibilite a prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. A retirada do “frete de produtos acabados” não impossibilita a produção do bem pela empresa, logo não se aplica o inciso II.

(iii) Não se referem à operação de venda de mercadorias, porque o produto não foi vendido, afastando-se o fundamento no inciso IX, do art. 3º e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003.

(iv) Não há previsão legal para a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com frete de transferência de produtos acabados.

(v) Há jurisprudência pacífica do STJ que não reconhece o direito ao crédito de frete de produto acabado.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**