



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



**Processo nº** 13971.722179/2018-51  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-015.666 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 15 de agosto de 2024  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
BUNGE ALIMENTOS S.A.

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

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. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA 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. O raciocínio se estende a fretes entre estabelecimentos para formação de lotes, destinados a posterior exportação.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, pois ambos os lançamentos recaem sobre idêntica situação fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em

dar-lhe parcial provimento, para aplicar ao caso a Súmula CARF 188 e para restabelecer as glosas sobre despesas com “fretes de produtos para formação de lote, destinados à exportação”. Acordaram ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario acompanhou pelas conclusões em relação aos “fretes de produtos para formação de lote, destinados à exportação”, e ao tema tratado no Recurso Especial do Contribuinte (frete de produtos acabados entre estabelecimentos).

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: 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

Tratam-se de Recursos Especial de divergência interpostos pela **Fazenda Nacional** e pelo **Contribuinte**, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-009.071**, de 25/05/2021 (fls. 2.110 a 2.183)<sup>1</sup>, proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso de Ofício e **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

### Breve síntese do processo

O processo trata de **Autos de Infração** para exigência de **PIS** e da **COFINS** (fls. 2 a 18), sistemática não cumulativa, referentes aos meses de janeiro/2013 a dezembro/2013, além das multas de ofício e dos juros de mora. O detalhamento dos fatos apurados pelo Fisco consta do Relatório Fiscal e seus anexos às fls. 20 a 121. A fiscalização elaborou ainda Relatório para embasar os Despachos Decisórios exarados em relação aos Pedidos de Ressarcimento e para compor o Termo de Verificação da Infração dos respectivos Autos de Infração.

Encerradas as análises efetuadas, a Fiscalização realizou: *i*) a majoração das contribuições apuradas no período, em virtude do aumento de sua base de cálculo, decorrente da identificação de receitas tributáveis que não foram oferecidas à tributação, como a Subvenção para Custeio, para Investimento e outras Subvenções (item 5 do Relatório Fiscal); *ii*) cálculo do rateio dos créditos apurados, alterando os montantes vinculados à receita tributada no mercado

---

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

interno, à receita não-tributada no mercado interno e à receita de exportação (item 6); *iii*) glosas de créditos decorrentes da não-cumulatividade, previstos nas Leis nº 10.637/02, 10.833/03, 10.925/04, e outros diplomas legais (item 7) e, *iv*) redução de ofício dos saldos dos créditos apurados em períodos anteriores, remanescentes do período de apuração 12/2012, com base nas conclusões em procedimentos fiscais anteriores (item 9).

No relatório, a Fiscalização destaca os seguintes tópicos: *i*) das receitas de venda de farelo de trigo (item 5.2 do Relatório Fiscal); *ii*) as receitas de venda de pré-misturas para pães (item 5.3); *iii*) receitas de venda de produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 da NCM (item 5.4); *iv*) receitas de venda de óleo de soja degomado para a Cooperbio - Cooperativa (item 5.5); *v*) glosa de créditos apurados sobre aquisições de combustíveis e lubrificantes (item 7.1); *vi*) glosa de créditos apurados sobre aquisições de bens cuja condição de insumo não foi comprovada (item 7.2); *vii*) glosa crédito presumido (item 7.4), e *viii*) referente a glosa de créditos apurados sobre FRETES (item 7.3); descreve fatos apurados dos seguintes fretes: *a*) fretes em operações de transferência de produtos acabados para outra filial, para depósito ou armazém geral (item 7.3.1); *b*) fretes na aquisição de mercadorias com fim específico de exportação (item 7.3.2); *c*) fretes em operações sem direito a crédito, identificadas pelo respectivo CFOP (item 7.3.3); *d*) fretes relacionados a transportadoras com inscrição no CNPJ baixada ou suspensa; *e*) fretes relacionados a pessoas jurídicas com CNAE não correspondente a transporte de cargas (item 7.3.5); *f*) fretes vinculados a aquisições de pessoa física (item 7.3.6) e, *g*) fretes vinculados a remessas com FEX, mas com remetente PF (item 7.3.7).

Cientificado dos Autos de Infração, o Contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 428 a 511), acompanhada de documentos (fls. 527 a 701), na qual alega, em síntese, que: (a) há decadência dos créditos com fatos geradores ocorridos em 01 e 02/2013; (b) os valores lançados na conta Reserva de Capital - Reserva de Subvenção para Investimento da Contribuinte, transitaram na conta de Receita de Vendas (faturamento) e compuseram a Base de Cálculo do PIS e COFINS; as subvenções de ICMS não devem ser consideradas faturamento da empresa, por falta de previsão legal; (c) sobre as Receitas de venda de farelo de trigo (item 5.2), reconhece que houve falha sistêmica nos registros realizados; que não procede a adição das receitas de venda das pré-misturas (item 5.3), pois todas são pré-mistura para pão comum, com exceção da reconhecida pela impugnante durante a fiscalização como indevida, referente a “PM BOLO CHOCOLATE 5KG PRE MESCLA”; (d) as saídas de óleo de soja degomado para Cooperbio Cooperativa de Biocombustível, não consistiram em efetivas operações de venda, tanto que as notas fiscais eletrônicas foram emitidas com o CFOP residual "5.949 - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado", e não podem ser reenquadradas em decorrência de a Cooperbio tê-las escriturado como compras para industrialização; (e) são improcedentes as glosas de créditos apurados sobre aquisições de combustíveis e lubrificantes (item 7.1) e sobre créditos apurados sobre aquisições cuja condição de Insumo não foi comprovada (item 7.2); e - sobre a glosa de crédito presumido (item 7.5 do Relatório Fiscal); e (f) são indevidas as glosas de créditos apurados sobre os FRETES (item 7.3): *i*) na transferência de produtos acabados (item 7.3.1); *ii*) na aquisição de mercadorias com fim específico de exportação (item 7.3.2); *iii*) em operações sem direito a crédito, identificadas pelo respectivo CFOP (item 7.3.3); *iv*) relacionados a transportadoras com isenção no CNPJ baixada ou suspensa (item 7.3.4); *v*) relacionados a pessoas jurídicas com CNAE não correspondente a transporte de cargas (item 7.3.5); *vi*) vinculados a aquisições de pessoa física (item 7.3.6), e, *vii*) vinculados a remessas com FEX, mas com remetente PF (item 7.3.7).

Os autos foram encaminhados à **DRJ em São Paulo/SP** que, com vistas a uma melhor instrução dos autos, converteu o julgamento em **Diligência**, conforme Despacho de

Diligência n.º 09 (6ª Turma), de 05/12/2018, encaminhado à Unidade de origem, para as providências contidas às fls. 704 a 709.

Concluída a Diligência, a Fiscalização elaborou Relatório Fiscal de Diligência (fls. 711 a 725, anexos em arquivo não paginável à fl. 726). Tendo em vista as alterações nas bases de cálculo das majorações correspondentes aos subitens 5.3, 5.4 e 5.5 do Relatório Fiscal original, elaborou, dentre outros, um novo “*Demonstrativo de Majoração da BC.xlsx*”. Com base na reversão de parte das glosas relativas a fretes e ao crédito presumido na aquisição de grãos, foram elaborados novos demonstrativos, consolidados na planilha denominada “*Total das Glosas.xlsx*”. Foram feitas as retificações correspondentes, demonstrando-se os recálculos, entre outros, do rateio, dos valores glosados, das apurações das contribuições devidas e dos valores disponíveis para ressarcimento.

Cientificado do Relatório Fiscal de Diligência e de seus anexos, o Contribuinte apresentou a Manifestação de fls. 733 a 738 e juntou documentos de fls. 739 a 1.577, reiterando os argumentos anteriormente apresentados em relação às parcelas mantidas. No tocante às Subvenções, em 25/06/2019, apresentou nova Petição de fls. 1.581 a 1.592, e documentos de fls. 1.593 a 1.894.

O recurso, então, retornou à **DRJ em São Paulo/SP**, que proferiu o **Acórdão n.º 16-89.752**, de 19/09/2019 (fls. 1.896 a 1.975), considerando **procedente em parte** a Impugnação, para exonerar parcela do crédito tributário de PIS e COFINS lançado, mantida a multa de ofício de 75% e os juros de mora sobre as parcelas não exoneradas (fls. 1.971 a 1.975), sob os seguintes fundamentos: 1) a Subvenção para custeio integra a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois compõe a receita bruta da pessoa jurídica; 2) somente a pré-mistura destinada à fabricação de pão comum goza da redução a 0 (zero) das alíquotas do PIS e da COFINS; 3) quanto a alimentação de aves e suínos, a Lei n.º 12.865, de 2013, art. 29, determinou a suspensão da incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes dos produtos classificados no código 2304.00 da NCM; 4) a venda com a suspensão do PIS e da COFINS a que se refere o art. 54, I, da Lei n.º 12.350, de 2010, só será possível, atendidas as demais condições expressas na legislação, quando destinada a uso do próprio adquirente e este for pessoa física produtora dos produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM (pessoa jurídica produtora de carne ou miudeza de suínos ou aves ou pessoa jurídica produtora de rações para suínos ou aves); 5) a pessoa jurídica que vende mercadorias a empresa comercial exportadora deverá comprovar a venda com o fim específico de exportação, o que é feito mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda, na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias o embarque de exportação ou recintos alfandegados; 6) a partir da entrada em vigor da MP n.º 609/2013, as alíquotas das contribuições relativamente às saídas do óleo degomado foram reduzidas a zero; 7) a natureza do crédito com despesas de frete na aquisição de bens segue a natureza do crédito do bem transportado; e 8) as despesas com fretes relacionados ao transporte entre estabelecimentos da empresa não dão direito a crédito na apuração sob a modalidade não cumulativa, nem os combustíveis, nos casos especificados. A DRJ em São Paulo/SP, com base no art. 34, I, do Decreto n.º 70.235/72 c/c art. 1º da Portaria MF 63, de 2017, **recorreu de Ofício** ao CARF, relativo à parcela do crédito que restou exonerado (fl. 1.898).

Cientificado do Acórdão da DRJ, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 1.984 a 2107, alegando, em síntese, que: 1) o artigo 9º da LC n.º 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º no artigo 30 da Lei 12.973/2014, e tais parágrafos conceituaram todas as subvenções de ICMS como de investimento e determinaram a aplicação retroativa da nova disciplina aos

processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados; 2) para o gozo da suspensão das contribuições na venda de farelo de soja e farelo de algodão não é necessário que a pessoa jurídica adquirente comercialize rações; 3) conforme descrito nas notas fiscais, as vendas com fim específico de exportação tinham como destino Terminais Portuários (terminal marítimo do Guarujá), e, desta feita, foram cumpridos todos os requisitos exigidos em uma venda com fim específico de exportação; 4) não faz qualquer sentido supor que os combustíveis são utilizados no transporte de funcionários; 5) as pessoas jurídicas com inscrição no CNPJ baixada ou suspensa estavam devidamente habilitadas a fazer transporte pela ANTT; 6) as PJs que não possuem como atividade principal ou secundária o transporte de carga estão habilitadas na ANTT; e 7) os fretes relacionados neste item (fretes de produtos adquiridos de pessoa física) tratam de fretes contratados de PJ referentes a aquisições de mercadorias para revenda.

Os autos, então, vieram para julgamento do Recurso Voluntário e foram submetidos à apreciação da Turma julgadora, que exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3401-009.071**, de 25/05/2021, que **negou provimento** ao Recurso de Ofício e **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado, para: *i*) rejeitar a preliminar de decadência; *ii*) negar provimento ao Recurso de ofício, *iii*) excluir da base de cálculo da contribuição as receitas de vendas de Mistura Pré-Mescla para o preparo de pão de forma, hambúrguer e hot dog; *iv*) reverter a glosa sobre fretes na aquisição de insumos de pessoas físicas e de revenda de mercadorias; *v*) conceder o crédito na aquisição de insumos posteriormente vendidos a produtores de biodiesel, limitado ao valor pleiteado pelo contribuinte; *vi*) excluir da base de cálculo da contribuição as receitas de vendas com o fim específico de exportação; *vii*) excluir da base de cálculo das contribuições as receitas de Subvenções; *viii*) reverter a glosa sobre frete com o fim específico de exportação com remetente pessoa física; *ix*) que o **frete, para formação de lote**, o transporte ao porto, é parte do frete de venda, ainda que para a formação de lote para exportação; *x*) se a pessoa jurídica não possuir como atividade econômica o transporte de cargas, fica impedida de se cadastrar na ANTT, e se a PJ não pode exercer atividade lícita de transporte de carga, o frete adquirido não gera direito ao crédito das contribuições, e *xi*) insumos, biodiesel, suspensão – inexistência de crédito básico: em não havendo suspensão das contribuições não há direito a crédito presumido, e sim ao crédito básico, nos termos do artigo 3º inciso II da Lei 10.833/03.

#### **Da matéria submetida à CSRF**

Cientificada do Acórdão n.º 3401-009.071, de 25/05/2021, a **Fazenda Nacional** apresentou **Recurso Especial** (fls. 2.185 a 2.210), suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária no que tange às seguintes matérias: Crédito de PIS e da COFINS sobre: (1) Frete na aquisição de insumo de pessoa física, para revenda - não tributado pelo PIS E COFINS; e (2) Frete de produtos para formação de lote destinado à exportação. Indicou como **paradigmas** os Acórdãos n.º 9303-005.154 e 9303-008.061 (para a matéria 1) e o Acórdão n.º 3403-003.163 (para a matéria 2).

Sobre os fretes na aquisição de insumos de pessoas físicas, para revenda (não tributado), a Turma julgadora decidiu, no **Acórdão recorrido**, que:

“COFINS. PIS. **FRETE DE REVENDA. POSSIBILIDADE**. A Lei 10.833/03 (e também a 10.637/02) nomeia a realidade em discussão (de compra e posterior venda) de revenda concedendo-a crédito das contribuições não apenas à mercadoria a ser revendida (art. 3º, inciso I) **como também do frete a ela vinculado** (art. 3º, inciso IX).

Veja-se trecho do Voto condutor, fazendo referência a Acórdão CARF:

“(…) O frete incidente sobre a aquisição de insumos, quando este for essencial ao processo produtivo, **constitui igualmente insumo e confere direito à apropriação de crédito se este for objeto de incidência da contribuição, ainda que o insumo transportado receba tratamento tributário diverso.** (Acórdão 3401-007.413).”

De outro lado, o paradigma 1, n.º 9303-005.154, de 17/05/2017, nega esse mesmo direito. Veja-se pela ementa (fls. 2.191):

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. **IMPOSSIBILIDADE.**

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

No mesmo sentido decidiu o paradigma 2, Acórdão n.º 9303-008.061, de 2019:

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, **os quais não foram onerados pelas contribuições.** O frete, nessa condição, não é insumo do processo produtivo. Se o insumo adquirido não dá direito ao crédito, o mesmo tratamento será dado aos demais valores incluídos no custo de aquisição.

Ante as situações fáticas semelhantes, o exame monocrático de admissibilidade verificou que as decisões (paradigmas e recorrido) permitem concluir que efetivamente há divergência de interpretação da legislação tributária pertinente à apropriação de créditos sobre despesas com fretes para transporte de produtos não onerados pelas Contribuições.

No que se refere a frete de produtos para formação de lote destinados à exportação, no Acórdão recorrido a Turma julgadora entendeu que mesmo se tal frete não fosse considerado como de aquisição de insumo, daria direito a crédito também por se caracterizar como frete na revenda. Confira-se excerto do Voto (fl. 2.197):

“2.9.1. A Recorrente, a seu turno, esclarece que a glosa em questão é sobre **fretes de mercadorias para FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO, isto é, a Recorrente (enquanto Trading Company) adquire mercadorias do produtor rural, e as transporta até armazém próximo ao porto para seus silos**”.

“2.9.6. (...) Ainda que seja possível o documento de transporte descrever o frete da origem ao destino (por exemplo, no transporte multimodal) não há embarque direto de nenhum bem exportado em equipamento de transporte antes de armazenado em terminal alfandegado. **O transporte ao porto, portanto, é parte do frete de venda, ainda que para a formação de lote**”. (grifo nosso)

De outro lado, no paradigma n.º 3403-003.163, de 20/08/2014 (da própria Bunge Alimentos), a Turma julgadora decidiu (fl. 2.199):

CRÉDITOS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. **FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

A transferência de produto acabado a estabelecimento filial para “formação de lote” de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

Confiram-se excertos do Voto condutor:

“(…) O produto acabado é enviado para filial estabelecida em área portuária. Há, assim, um frete entre a Bunge X-remetente e a Bunge Y-destinatária/área portuária. Assim, é inequívoco que se dá uma **transferência de produtos acabados entre estabelecimentos** da empresa. E, na sequência, ocorre uma exportação”.

“(…) Assim, a transferência a estabelecimento filial para formação de lote, ainda que se efetive a exportação, ou ainda que haja emissão de registro de venda no SISCOMEX, como narra recorrente, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação”.

Como se vê, no acórdão paradigma o Colegiado entendeu que o frete de produtos acabados para formação de lote, ainda que se efetive a exportação, não gera créditos da não-cumulatividade. Acrescente-se a isso o fato de o Acórdão paradigma ter julgado caso referente ao mesmo contribuinte e, portanto, o mesmo processo produtivo do caso aqui presente (a mesma situação fática). Também se entendeu, monocraticamente, caracterizada a divergência nesse tema.

Com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, expedido pelo Presidente da **4ª Câmara / 3ª Seção** de julgamento, em 26/11/2021, às fls. 2.214 a 2.220, foi **dado seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para rediscussão das seguintes matérias: Crédito de PIS e da COFINS sobre; **1) Frete na aquisição de insumo de pessoa física, para revenda - não tributado pelo PIS E COFINS e, 2) Frete de produtos para formação de lote destinados à exportação.**

Cientificado do Despacho de Admissibilidade que deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, o Contribuinte apresentou suas **Contrarrrazões** de fls. 2.231 a 2.247, requerendo a **total improcedência** do recurso. E, cientificado do Acórdão n.º 3401-009.071, de 25/05/2021 e o Despacho que deu seguimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional, o **Contribuinte** apresentou **Recurso Especial** (fls. 2.250 a 2.269), suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária no que tange à seguinte matéria: **Direito de crédito de PIS e COFINS calculado sobre despesas com fretes de produtos acabados**, apresentando como **paradigma** os Acórdãos n.º 9303-004.318, n.º 9303-004.673 e n.º 3401-002.075. Todavia, o terceiro precedente não foi examinado, por força do disposto no art. 67, §7º, do Anexo II do RICARF/2015.

No **Acórdão recorrido**, a Turma julgadora negou o direito de crédito nos casos de transferências de produtos acabados entre os estabelecimentos da empresa, após a produção. Confira-se excertos da decisão (fls. 2.146/2.147):

“2.8. A fiscalização glosou créditos de **FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTO ACABADO e PARA ARMAZÉM GERAL E DEPÓSITO FECHADO** (item 7.3.1) por não se tratar de frete de venda, inexistindo previsão legal ao creditamento”.

“2.8.4. Desta forma, deveria ser cancelado o auto na parte relativa ao frete de transferência **desde que (e somente se)** a mercadoria acabada estiver vendida – ai sim, como destaca a Recorrente, é possível entender que o frete de transferência é frete de venda. Contudo, no caso em liça, a Recorrente apenas aventa a possibilidade de venda posterior das mercadorias transferidas para as suas filiais e armazenadas em armazéns gerais ou depósitos fechados, sem afirmar categoricamente ou trazer aos autos (ônus que lhe incumbia por se tratar de fato extintivo do direito do Erário) prova de venda efetiva das mercadorias transferidas, **tornando o lançamento de rigor**”.

De outro lado, no Acórdão paradigma n.º 9303-004.318, a Turma julgadora decidiu de modo diverso, para o mesmo tipo de operação, deferindo o direito de crédito. Veja-se:

“**CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.** As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados 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. (*grifo nosso*)

No mesmo sentido decidiu-se no Acórdão paradigma n.º 9303-004.673:

“CRÉDITOS BÁSICOS. DESPESAS COM FRETES.

As despesas com **fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados 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 PIS**, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação”. (*grifo nosso*)

Entendeu-se no exame monocrático de admissibilidade que, pelas ementas dos arestos comparados (paradigmas e recorrido), a divergência entre as decisões restou bem configurada: enquanto o recorrido nega o direito de crédito nos casos de transferências de produtos acabados entre os estabelecimentos da empresa, após a produção, nos paradigmas, de modo oposto, entende-se serem passíveis de creditamento das contribuições.

Assim, com as considerações tecidas no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial, expedido pelo Presidente da **4ª Câmara / 3ª Seção** de Julgamento, em 09/05/2023, às fls. 2.326 a 2.331, **deu-se seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Cientificada do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, a **Fazenda Nacional** apresentou **contrarrazões**, às fls. 2.333 a 2.343, requerendo a **improcedência** do recurso, mantendo-se o Acórdão recorrido proferido pela Turma *a quo*, no quesito objeto da insurgência.

Em 21/05/2024, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise dos Recursos Especiais da Fazenda Nacional e do Contribuinte.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

### Do Conhecimento – Recurso Especial da Fazenda Nacional

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é **tempestivo** e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 4ª Câmara, de 26/11/2021, às fls. 2.214 a 2.220, exarado pelo Presidente da **4ª Câmara** da 3ª Seção de julgamento do CARF, restando evidente a divergência jurisprudencial sobre as seguintes matérias: Crédito de PIS e da COFINS sobre; **1) Frete** na aquisição de insumo de pessoa física, para revenda - não tributado pelo PIS e COFINS e, **2) Frete** de produtos para formação de lote, destinados à exportação.

Importa informar que, no Acórdão recorrido e nos paradigmas confrontados, alega-se a apreciação da mesma situação fática (questão adstrita à possibilidade de crédito no

âmbito da sistemática do regime não cumulativo das contribuições), e a divergência restou bem caracterizada, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Pelo exposto, voto pelo **conhecimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

### **Do Mérito – Recurso Especial da Fazenda Nacional**

No presente caso, a discussão que chega a esta Câmara uniformizadora de jurisprudência se resume a créditos referentes a: (1) frete na aquisição de insumo de pessoa física, para revenda - não tributado pelas contribuições; e (2) frete de produtos para formação de lote, destinados à exportação.

Primeiramente, ressalto que para a análise do **conceito de insumo** nestes autos, adota-se o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, **Recurso Especial nº 1.221.170/PR** (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste Colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, à luz dos critérios de **essencialidade e a relevância**, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Ampara-se ainda no balizamento dado pelo Parecer Cosit RFB nº 05, de 17/12/2018, que buscou assento no julgado do STJ, consoante procedimento para recursos repetitivos.

O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística, já que seria incompatível com a via especial.

Feita essas observações, passa-se à análise dos tópicos recursais específicos.

#### **1) Despesas com Frete na aquisição de insumo de pessoa física, para revenda - não tributado pelo PIS e pela COFINS**

Na conclusão alcançada pelo Acórdão recorrido a Turma julgadora concedeu o direito de crédito de PIS e da COFINS calculado sobre os fretes na aquisição de insumos não tributados pelas contribuições.

No especial a Fazenda Nacional argumenta que não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a COFINS (Art. 3º §2º inciso II da Lei 10.833/2003). Se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima.

Verifica nos autos que o Contribuinte alega que adquire mercadorias de produtores rurais (pessoas físicas) para posterior venda (exportação). Alega que, ao mesmo tempo, o frete destas mercadorias é de aquisição (de retirada das mercadorias dos armazéns dos fornecedores/produtores) e de venda (de formação de lote para a exportação).

Como é cediço, as Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02, nomeiam a realidade em discussão (de compra e posterior venda) de revenda, concedendo crédito das contribuições não apenas à mercadoria a ser revendida (art. 3º, inciso I) como também ao frete a ela vinculado (art.

3º inciso IX). Da divisão em incisos distintos para a concessão de créditos de fretes e mercadorias exsurge a divisão de hipóteses de creditamento.

O Contribuinte alega em seu recurso que ao contrário do que aduz o fisco, frete e mercadorias seguem rito próprio, distinto, como já reconheceu este CARF, inclusive em Súmula recente:

**Súmula CARF n.º 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

Assim, o frete de aquisição efetivamente pode ser computado de forma apartada do bem adquirido, em nota autônoma, sendo contabilizado de forma a aclarar que não está abrangido pelo tratamento conferido ao insumo transportado.

É certo que 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.

O que não se pode admitir é 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.

Portanto, não cabe a tomada de crédito em uma aquisição de insumo tributado à alíquota zero (ou de outra forma desonerado) na qual o valor de aquisição já compute o frete, utilizando a alíquota do insumo, não havendo registros contábeis e fiscais autônomos.

De outro lado, se a aquisição do insumo for registrada e contabilizada de forma autônoma do frete correspondente, e sujeito o frete à tributação (não gozando do mesmo tratamento do bem adquirido), **é possível a tomada de crédito em relação ao frete**, ainda que o bem tenha sido tributado à alíquota zero ou desonerado.

O que se busca evitar, com esse entendimento, é tanto a obtenção indevida de crédito básico da não-cumulatividade por operação que não tenha efetivamente sido tributada, quanto o cerceamento do direito de crédito básico da não-cumulatividade a operação efetivamente tributada, e que não tenha incidido nas vedações legais à tomada de crédito.

Portanto, legítima a tomada de créditos básicos sobre os fretes 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.

## **2) Despesas com Frete de produtos para formação de lote, destinados à exportação**

No Acórdão recorrido restou consignado que o Contribuinte esclareceu que “a glosa em questão é sobre **fretes de mercadorias para FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO**, isto é, a Recorrente (enquanto Trading Company) adquire mercadorias do produtor rural, e as transporta até armazém próximo ao porto para seus silos. Nos silos próximos ao porto são formados os lotes e depois estes são embarcados. Portanto (assim defende a Recorrente), tratam-se de fretes de venda (e não de aquisição); fretes que compõe a operação de exportação como um todo”.

Como se vê, o Contribuinte é uma empresa comercial exportadora habilitada (Trading Company), nos termos do Decreto-lei n.º 1.248, de 1972, e pode ser observado nos autos, na alegação de defesa, que o Contribuinte informa que se tratam de fretes para a formação de lotes para a exportação, informando, em resposta dada ao Fisco, que discriminou esta operação como sendo a transferência entre estabelecimentos da empresa de mercadoria adquirida para ser exportada.

O acórdão recorrido entendeu que, no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, o custo com frete de produtos acabados para formação de lotes destinados à exportação, deve ser reconhecido para o cálculo do crédito de PIS/COFINS. Veja-se (fl. 2.148):

“Em verdade, a Lei 10.833/03 (e também a 10.637/02) nomeia a realidade em discussão (de compra e posterior venda) **de revenda concedendo-a crédito das contribuições não apenas à mercadoria a ser revendida** (art. 3º inciso I) **como também do frete a ela vinculado** (art. 3º inciso IX). (grifo nosso)

Ocorre que a fiscalização identificou que essas ocorrências de operações são relativas à “aquisição com fim específico de exportação” (código 04). Confira-se trecho do Relatório Fiscal (fl. 74):

**“7.3.2. Fretes na aquisição de mercadorias com fim específico de exportação (FEX)**

Em consulta aos arquivos SVFr e FrV apresentados, verificou-se que o sujeito passivo apurou créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre **despesas de fretes em aquisições de mercadorias com fim específico de exportação (FEX)**. A identificação das ocorrências foi feita a partir do campo “**Finalidade da operação**”, tendo sido selecionados os registros preenchidos com o **código 04** (aquisição com fim específico de exportação). Todas as ocorrências ocorreram no arquivo SVFr, sendo que não há registros com a Finalidade 04 no arquivo FrV”. (grifo nosso)

No Recurso Voluntário, o Contribuinte aclara que. (fl. 2.082):

“No item 7.3.2 do Relatório Fiscal - pág. 74-75 (55-56 de 97) -, trata do frete nas remessas para formação de lote de exportação como se aquisições de mercadorias com fim de exportação por empresa comercial exportadora. Não é exatamente o caso.

“(…) Ora, não é razoável se entender desta forma **porque são operações entre estabelecimentos da mesma empresa**, na medida que a ora Recorrente não tem condições de enviar todo um lote de soja para exportação num único momento. A uma porque não há como viabilizar este transporte desta forma; a duas porque não há como fazer coincidir o navio com a chegada da soja, lembrando que o mesmo não pode ficar aguardando a chegada de cada caminhão, um a um, para carregamento; a três porque não há a mínima condição portuária para movimentação desta soja de uma única vez, quer seja a movimentação da mercadoria como o estacionamento dos caminhões, etc...”.

Primeiramente, temos o fato de que não pode a empresa comercial exportadora apurar créditos de PIS e da COFINS decorrentes da aquisição dos bens revendidos, nos termos do artigo 6º, §4º, c/c artigo 15, III, da Lei n.º 10.833, de 2003. Confira-se:

“Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

**§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.**

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:(Redação Lei nº 10.865, de 2004)

(...) III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”  
(grifo nosso)

Em segundo lugar, além desse obstáculo inicial – leia-se impossibilidade de concessão de créditos para as (re)vendas com o fim específico de exportação, coloca-se neste momento, a possibilidade de concessão de crédito quanto ao frete pago na venda. Para a concessão do crédito de frete necessitaria a demonstração, pelo Contribuinte, de que este seria efetivamente de venda, e não de mera transferência entre os estabelecimentos da empresa.

Ora, o próprio Contribuinte discrimina esta operação como sendo a transferência entre estabelecimentos da empresa de mercadoria adquirida para ser exportada. Observe-se, excerto do recurso voluntário (2.085):

“(…) Então, além de não ter havido remessa direta do produtor rural para o estabelecimento portuário, mas entre estabelecimentos da empresa de mercadoria adquirida para ser exportada, há que destacar que o frete tomado para transportar a mercadoria até o porto foi tributado pela COFINS e pelo PIS, conforme os documentos fiscais, demonstrando claramente a distinção aplicada pela própria legislação para estas operações, contrariando o que é defendido no Despacho decisório e no acórdão recorrido. (grifo nosso)

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte, destinados à exportação, inclusive, para a formação de lote, são serviços utilizados na **distribuição/reorganização** das mercadorias, e não na **produção** delas, sobretudo quando se trata de **produto acabado**. Por isso os referidos fretes não podem ser considerados insumos e gerar créditos com base no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Em relação ao inciso IX do artigo 3º das referidas Leis, cabe registrar que ele também não alcança o valor do frete contratado para a realização de transferências de

mercadorias dos armazéns da empresa para os estabelecimentos distribuidores, já que tais custos não integram a operação de venda a ser realizada posteriormente. Apenas daria direito ao crédito o frete contratado para a **entrega de mercadorias diretamente aos clientes** adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

Esse tema, **creditação sobre fretes de produtos acabados para formação de lotes destinados à exportação**, registre-se, é bem conhecido e recorrente nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, que se alinha, no caso, ao posicionamento unânime e assentado no âmbito do STJ.

Entende-se relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, **Recurso Especial nº 1.221.170/PR** (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

E o REsp nº 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio *web* do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente**: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (*grifo nosso*)

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (*grifo nosso*)

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

“(…) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser

considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da 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.**

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (...)” (*grifo nosso*)

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. Tal **raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes.**

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas Leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei nº 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“*frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*”), se atendidas as condições de tal inciso.

**Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos inequivocamente não constitui uma venda.** Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

E, ao contrário da CSRF, de jurisprudência inconstante e até titubeante em relação ao assunto, **o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime** em relação ao tema aqui em análise (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos), como se registra em recente REsp. de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE.** DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente

Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

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.

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI - Agravo Interno improvido.” (AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) (*grifo nosso*)

Exatamente no mesmo sentido os precedentes recentes do STJ, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. **DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.**

1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária. Precedentes.

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida”.

3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.** NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. A 1ª Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às

contribuições denominadas PIS e COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.

3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento 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 (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1º.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.” (AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7 DO STJ. **DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.** DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

(...) 4. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015. (*grifo nosso*)

(...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, DJe de 27/4/2020).

O tema já reclama, inclusive a edição de Súmula, neste CARF:

**9303-014.190** (20/07/2023, Rel. Cons. Liziane Angelotti Meira - maioria, vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Erika Costa Camargos Autran)

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 os fretes previstos no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

**9303-014.428** (17/10/2023, Rel. Cons. Vinícius Guimarães - maioria, vencidas as Conselheiras Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia Elena de Campos)

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre serviços de fretes utilizados para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio sujeito passivo. Somente os fretes na aquisição de insumos e aqueles fretes na venda de bens e serviços, com necessária transferência de titularidade dos produtos, dão direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativo.

**9303-015.015** (09/04/2024, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan - unânime, tendo a Cons. Tatiana Josefovicz Belisário acompanhado pelas conclusões)

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.

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, **que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos**, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, inclusive para formação e lotes, por nenhum desses incisos, o **que implica o não reconhecimento do crédito**, no caso em análise.

Diante do exposto, voto por **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, restabelecendo a glosa fiscal em relação a **despesas com frete de produtos para formação de lote destinados à exportação**.

#### **Do Conhecimento – Recurso Especial do Contribuinte**

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é **tempestivo** e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 4ª Câmara, de 09/05/2023, às fls. 2.326 a 2.331, exarado pelo Presidente da **4ª Câmara** da 3ª Seção de julgamento do CARF, restando evidente a divergência jurisprudencial sobre a matéria: O direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os **dispêndios com fretes na transferência de produtos acabados, entre estabelecimentos da empresa**.

Importa informar que, no Acórdão recorrido e no paradigma confrontado, há apreciação da mesma situação fática (adstrita à possibilidade de crédito quanto aos dispêndios referentes aos valores de fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, no âmbito da sistemática do regime não cumulativo das contribuições), e a divergência restou bem caracterizada, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Assim, voto pelo **conhecimento** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

#### **Do Mérito – Recurso Especial do Contribuinte**

Sobre a (im)possibilidade de crédito em relação **despesas com fretes de transferência de produtos acabados entre filias, depósitos e armazéns gerais**, já tratamos no tópico anterior, ao analisarmos os fretes para a formação de lotes.

Cabe aqui apenas endossar os argumentos já expostos em tal tópico anterior, revelando que tanto no âmbito deste CARF quanto no STJ a matéria é pacífica e assentada, no sentido da impossibilidade de crédito das contribuições não cumulativas para despesas com fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Ainda em endosso ao tratado no tópico anterior, cabe reiterar que o assunto já reclama a edição de Súmula no âmbito deste tribunal administrativo.

Diante do exposto, no que se refere ao tema aqui em análise, voto por **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo a glosa fiscal em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

#### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por **conhecer** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, em **dar-lhe parcial provimento**, para aplicar ao caso a Súmula CARF 188 e para restabelecer as glosas sobre despesas com “fretes de produtos para formação de lote, destinados à exportação”, e por **conhecer** do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte, e, no mérito, em **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan