



Processo nº	10183.723258/2013-63
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	9303-015.667 – CSRF / 3^a Turma
Sessão de	15 de agosto de 2024
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA

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

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

COFINS. DIREITO AO CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002, somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Dessa forma, não são aptos a gerar o direito ao crédito os valores pagos a outros títulos, tais como a demanda contratada, taxas de iluminação pública, juros e multa.

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 empresa.

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 referentes a demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica e a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario acompanhou pelas conclusões, em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

(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 Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-010.649**, de 27/09/2022, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Pedidos de Ressarcimento (PER)**, solicitando reconhecimento de créditos de **COFINS**, na sistemática não cumulativa – exportação, e de apresentação de DCOMP utilizando os créditos para a quitação de débitos tributários junto à Fazenda Nacional.

Conforme Relatório Fiscal, a fiscalização da DRF/Cuiabá/MT efetuou verificação e glosa de diversos itens que a empresa indicou como geradores de crédito nas DACON referentes ao período: (a) **Aquisição de bens utilizados como insumo** - foram objeto de glosa valores referentes a mercadorias não tributadas pelo PIS e a pela COFINS, como bens isentos, sujeitos à alíquota zero *etc.*, além de notas fiscais não constantes na base do SPED, por falta de apresentação da documentação comprobatória; (b) **Aquisição de serviços utilizados como insumo** - o contribuinte creditou-se de fretes sobre compras relativos a bens não tributados, como soja comprada com suspensão e produtos sujeitos à alíquota zero; e relacionou notas fiscais de serviço, para as quais não apresentou nenhum documento comprobatório das operações, relacionando ainda CT-e de movimentação interna entre as filiais da empresa, que apresentam como emitente e destinatário o próprio Contribuinte, de soja em grãos adquirida com suspensão, e com a relação de empresas supostamente subcontratadas para realizar o frete; e relacionou operações que tiveram ele próprio como fornecedor, relativas ao transporte de soja em grãos adquiridas de terceiros, que não geraram documentos na base do SPED, tampouco

tiveram sua documentação comprobatório apresentada; (c) **Despesas de energia elétrica** - foram glosados os valores das faturas relativos a operações que não representam o consumo de energia, entre elas: Demandas Contratadas, Contribuição para a Iluminação Pública, Multas, Juros, Despesas referentes a emissão de segunda via da fatura, valores referentes a créditos que reduziram o valor pago da fatura (como crédito violeta) e valores destacados como benefício de ICMS que integraram o valor da fatura; (d) Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica; (e) Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica; (f) Despesas de armazenagem e frete na operação de venda; (g) Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado; (h) Devolução de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa; (i) Outras operações com direito a crédito; e (j) Crédito Presumido sobre atividades agroindustriais.

O **Despacho Decisório**, tomando em conta as verificações acerca do direito creditório realizadas, e referendando a Informação Fiscal, concluiu, pelo reconhecimento, em parte, do direito creditório pleiteado.

Cientificado do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade**, na qual argumentou, em síntese, que: (a) ocorreu a decadência, face o lapso de tempo muito superior ao quinquênio entre a data do fato gerador (2011) e a data do Despacho Decisório (16/10/2018); (b) deve haver manutenção integral dos créditos apurados sobre as aquisições de bens utilizados como insumos (descrevendo os fundamentos para os itens glosados - aquisições de serviços de fretes utilizados como insumos; despesas de energia elétrica; despesas de aluguéis; despesas de fretes nas operações de vendas; encargos de depreciação; e devoluções de vendas; (c) deve ser reconhecido o processo produtivo desempenhado pela recorrente referente as mercadorias milho beneficiado, soja beneficiada, óleo de soja e farelo de soja, classificadas nos Capítulos 8 a 12, 15 e 23 todos da NCM, relacionados no *caput* do art. 8º da Lei 10.925/2004 e normatizados no inciso I do art. 5º da IN SRF nº 660/2006; (d) deve haver manutenção integral e ressarcimento do saldo credor do crédito presumido apurado pelo Contribuinte relativo aos insumos utilizados na produção das mercadorias milho beneficiado, soja beneficiada, óleo de soja e farelo de soja; e (e) deve haver correção pela Taxa SELIC no ressarcimento dos valores pleiteados, a partir de cada período de apuração. Demandou, adicionalmente, diligência.

Os autos então, vieram à **DRJ Recife/PE**, que apreciou a Manifestação de Inconformidade, e entendeu por rejeitar o pedido de diligência e a prejudicial de decadência, e no mérito, julgar procedente em parte a Manifestação de Inconformidade, para: **a**) reverter as glosas dos créditos sobre os valores, constantes das faturas de energia elétrica, a título de crédito violeta e benefícios do ICMS que reduzem o valor a pagar das faturas da energia elétrica, mas, apesar disto, sem admitir valor adicional a ser resarcido ou compensado em face da integral utilização dos créditos cujas glosas foram revertidas na compensação que, conforme reconhecido pelo Despacho Decisório, foi homologada tacitamente; **b**) aclarar que a operação de secagem de grãos não constitui beneficiamento, podendo ser realizada também agroindústria quanto por cerealista, este sem direito ao crédito presumido do PIS e COFINS de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2005, próprio de agroindústria ou produtora de mercadoria animal ou vegetal; **c**) revelar que aquisições de bens submetidos à alíquota zero do PIS e COFINS não dão direito a crédito, consoante o art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003; e **d**) estabelecer que o valor do frete na aquisição de insumo sujeito à alíquota zero ou com suspensão do PIS e COFINS e os custos com fretes entre estabelecimentos da empresa não dão direito a créditos das referidas contribuições.

Cientificado da decisão da DRJ, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, no qual reitera os termos consignados na sua Manifestação de Inconformidade.

O recurso foi, então, submetido a apreciação da Turma julgadora, em que foi prolatado o **Acórdão nº 3401-010.649**, de 27/09/2022, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento**, rejeitando as preliminares e, no mérito, revertendo as glosas sobre: **a) fretes** aplicados no transporte de aquisições de insumos sujeitos a alíquota 0% e suspensão do PIS/COFINS; **b) fretes** aplicados na operação de transferências de mercadorias e de produtos acabados exceto quando não comprovados; **c) energia elétrica**, apenas a demanda contratada (não a Taxa Iluminação Pública, multas e juros); e ainda, **d) reconhecer direito à correção do crédito reconhecido**, a partir do 361º dia da data do protocolo do pedido até a data do efetivo resarcimento.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão do CARF, a **Fazenda Nacional** interpôs **Recurso Especial**, apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (1) custo com demanda contratada de energia elétrica; (2) frete contratado para o transporte de insumos desonerados, sujeitos à alíquota zero e suspensão; e (3) créditos sobre o custo dos fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa. Para comprovar a divergência, indicou como paradigmas os Acórdãos nº 3301-009.459 e nº 3301-009.473 (para a divergência 1), nº 9303-005.154 (para a divergência 2), e nº 9303-010.724 (para a divergência 3).

Quanto à **Divergência 1** - direito ao crédito sobre o custo com demanda contratada de energia elétrica, observa-se que no **Acórdão recorrido**, a Turma julgadora entendeu que o custo com demanda contratada de **energia elétrica** deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e COFINS, revertendo a glosa, em sentido oposto aos paradigmas colacionados.

No que se refere à **Divergência 2** - direito ao crédito sobre o frete contratado para o transporte de insumos (matéria prima) desonerados, sujeitos à alíquota zero e suspensão, observa-se que no **Acórdão recorrido**, a Turma julgadora entendeu que esse frete gera direito ao crédito de PIS e de COFINS, enquanto no paradigma decidiu-se que não gera.

Por fim, quanto à **Divergência 3**. - direito à tomada de créditos sobre o custo dos fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, verifica-se que no **Acórdão recorrido**, a Turma julgadora entendeu que esse frete gera direito ao crédito de PIS e da COFINS, enquanto que no paradigma não reconheceu tal crédito.

Assim, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, **deu-se seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para as três divergências suscitadas.

Cientificado do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, o Contribuinte apresentou **contrarrazões**, requerendo que seja integralmente desprovido o Recurso Especial manejado pela PGFN, mantendo-se o Acórdão recorrido em seus estritos termos.

Em 18/03/2024, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

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, restando evidente a divergência jurisprudencial sobre as três matérias: (1) custo com demanda contratada de energia elétrica; (2) frete contratado para o transporte de insumos desonerados, sujeitos à alíquota zero e suspensão; e (3) fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Assim, em endosso ao exame monocrático de admissibilidade, voto pelo **conhecimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do Mérito

Os três temas trazidos à cognição este colegiado uniformizador de jurisprudência são: (1) custo com demanda contratada de energia elétrica; (2) frete contratado para o transporte de insumos desonerados, sujeitos à alíquota zero e suspensão; e (3) fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Cabe, ainda preliminarmente, registrar que o Contribuinte realiza atividades agroindustriais de beneficiamento de grãos, **especificamente** a limpeza, secagem, classificação e armazenagem de grãos *in natura* e que, quanto ao conceito de insumos, para efeito da legislação que rege a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, na não cumulatividade, é inequívoco que este Colegiado adota o posicionamento vinculante estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR. Aliás, é notório que tal posicionamento foi fortemente influenciado pelas próprias decisões do CARF, que já caminhavam no sentido de que o conceito não seria tão restritivo quanto o estabelecido na legislação do IPI e nem tão amplo quanto na legislação que rege o IRPJ. Assim, deve o conceito de insumo, no caso em análise, ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Nesse sentido são analisados, a seguir, os temas que são veiculados no Recurso Especial.

(1) custo com demanda contratada de energia elétrica

No Acórdão recorrido, o Colegiado argumentou que, quanto a despesas com Energia Elétrica – custo com **Demandada Contratada**, que é conceituada como a “demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW)”, nos termos da Resolução Normativa Aneel nº 401/2010, há aplicação a unidades ligadas à alta tensão (Grupo A) e utilizadas como parâmetro no contrato de fornecimento de energia elétrica da unidade consumidora, o que traz compromisso do consumidor de alta tensão em se manter dentro dos limites de demanda contratada, evitando-se assim que haja uma sobrecarga no sistema por falta de planejamento do consumidor em relação à sua demanda contratada de energia. Havendo consumo superior ao contratado, “a concessionária cobrará uma multa pelo excesso, em que a tarifa aplicada será 3x o valor da demanda ‘normal’ vigente”. E, com tais considerações, afastou,

em relação às faturas de energia elétrica, **a glosa do crédito decorrente da demanda contratada.**

No Recurso Especial, a Fazenda Nacional aduz que a permissão de crédito das contribuições não cumulativas é sobre **aquisição de energia elétrica consumida**, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito, conforme art. 3º, III da Lei nº 10.833/2003:

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, **consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica**; (...)" (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifo nosso)

Como se vê, os créditos da não cumulatividade da COFINS estabelecidos em norma têm como base **os dispêndios com a energia elétrica consumida**.

Pode ser verificado em Informação Fiscal que “(...) foram glosados os valores das faturas relativos a operações que não representam o consumo de energia, entre elas: **Demandada Contratada**, Contribuição para a Iluminação Pública, Multas, Juros, Despesas referentes a emissão de segunda via da fatura, valores referentes a créditos que reduziram o valor pago da fatura (como crédito violeta) e valores destacados como benefício de ICMS que integraram o valor da fatura”.

Cabe ressaltar que a demanda contratada de energia elétrica não se confunde com a energia elétrica consumida.

A matéria está pacificada no âmbito desta 3ª Turma da CSRF, que, em decisão recente, unanimemente entendeu:

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007 NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002, **somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.**” (Acórdãos nº 9303-015.233 e 234, unânimes, Rel. Cons. Gilson Macedo Rosenburg Filho, presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovitz Belisario, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Liziane Angelotti Meira, sessão de 16.mai.2024) (grifo nosso)

No mesmo sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 204, de 15 de dezembro de 2021:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. INDÚSTRIA TÊXTIL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. A pessoa jurídica que apura a Contribuição para o PIS/Pasep de forma não cumulativa está autorizada a apropriar créditos dessa contribuição vinculados à **energia elétrica efetivamente consumida** nos seus estabelecimentos, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência.

Por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica.” (grifo nosso)

Por fim, como bem frisou a decisão DRJ, “eventuais despesas derivadas de contrato de fornecimento de energia por demanda decorrem das características peculiares do consumidor de energia e **não guardam direta correlação com o efetivo consumo de energia**”, normativamente vinculado à geração do crédito.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso em relação a tal tópico.

(2) frete contratado para o transporte de insumos desonerados, sujeitos à alíquota zero e suspensão

Na Informação Fiscal, revela-se que “(...) *o contribuinte creditou-se de fretes sobre compras relativos a bens não tributados como soja comprada com suspensão e produtos sujeitos à alíquota zero. Ainda no primeiro grupo relacionou notas fiscais de serviço, para os quais não apresentou nenhum documento comprobatório das operações*”.

No Acórdão recorrido, a Turma julgadora entendeu que as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos tributados com alíquota zero ou com suspensão da COFINS dão direito ao crédito de COFINS, por se tratarem de fretes de serviço utilizado como insumo.

No Recurso Especial, a Fazenda Nacional aduz que as despesas com fretes na aquisição de produtos desonerados não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima por expressa disposição legal (art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003). Se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre fretes de insumos que se agregam à matéria-prima.

De outro lado, em suas contrarrazões, o Contribuinte argumenta que:

“(...) Todavia, ao adquirir os bens utilizados como insumos, é necessário que estes bens sejam transportados do estabelecimento do fornecedor até o estabelecimento do comprador, no caso a Contribuinte, para isso, é preciso **contratar os serviços de transportes de uma terceira empresa** que realizará o frete destas mercadorias até o seu destino.

Logo, quando o ônus desta despesa é suportado pela adquirente, (caso da recorrente) reveste-se de um serviço essencial e relevante em sua atividade econômica. Pois transporta os insumos utilizados na produção. Estes fretes (serviços), são onerados pelas contribuições para o PIS e Cofins, uma vez que estes fretes foram tributados na etapa anterior, pois, para a pessoa jurídica que prestou o serviço de frete, estas operações representam sua receita/faturamento, portanto base de cálculo das contribuições nesta fase da operação. Ademais, o frete não é aquisição com alíquota zero ou suspensão e, sim, operação regularmente tributada de PIS e Cofins, daí a não cumulatividade prever o direito ao crédito pelo adquirente. Ou seja, **uma coisa é a mercadoria outra coisa é o frete**. (...)” (grifo nosso)

A questão é bem conhecida no colegiado, e já foi, inclusive, objeto de Súmula no âmbito deste tribunal administrativo:

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

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.

(3) fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Na Informação Fiscal relata-se que, “No segundo grupo o contribuinte relacionou CT-e de movimentação interna entre as filiais da empresa, que tem como emitente e destinatário o próprio contribuinte, de soja em grãos adquirida com suspensão, e com a relação de empresas supostamente subcontratadas para realizar o frete”.

No Acordo recorrido, a Turma julgadora decidiu por dar provimento ao recurso do Contribuinte, para reverter as glosas sobre os serviços de fretes aplicados na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, desde que comprovada a operação:

“FRETE. PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE DESDE QUE COMPROVADA A OPERAÇÃO.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.”

Trata-se, também aqui, de tema recorrente no seio deste colegiado. Esta Câmara Superior de Recursos Fiscais adota, sobre a matéria, posicionamento alinhado com entendimento 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 terminado 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.

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 N° 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 N° 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

pacifico, 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 da empresa, 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 fretes do 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 referentes a demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica e a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan