



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10680.731212/2018-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão n° **9303-013.902 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNAMGEN MINERACAO E METALURGIA S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

PIS/PASEP E COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA.
CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

DESPESAS PORTUÁRIAS.

Considerando-se a atividade exercida pelo Sujeito Passivo na extração e venda de minério de ferro, os serviços portuários mostram-se essenciais e relevantes à sua operação, tendo em vista que a sua supressão impediria a ocorrência do

resultado pretendido ou, no mínimo, reduz substancialmente as suas qualidades. As despesas portuárias, sendo essenciais e relevantes ao processo produtivo do Contribuinte, enquadram-se no conceito de insumos estabelecido no art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, deu-se provimento, por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Ceconello, Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Erika Costa Camargos Autran, que negaram provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão n.º 9303-013.901, de 16 de março de 2023, prolatado no julgamento do processo 10680.731065/2018-80, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente(s) o conselheiro(a) Liziane Angelotti Meira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma de acórdão proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Não resignada com o acórdão na parte que lhe foi desfavorável, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos gastos com “**despesas com transporte do produto acabado**” e “**despesas portuárias**”.

Em sede de exame de admissibilidade, conforme despacho 3ª Seção de Julgamento/ 2ª Câmara, proferido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção, foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Não foram apresentadas contrarrazões pelo Sujeito Passivo.

É o relatório

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever o voto vencido, que pode ser consultado no acórdão paradigma e deverá ser considerado, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Externo no presente voto minha divergência em relação ao posicionamento da relatoria, no tema referente à impossibilidade de tomada de créditos das contribuições não cumulativas sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, aclarando a posição que acabou prevalecendo no seio do colegiado.

O tema é controverso na CSRF, que alterou seu posicionamento, por mais de uma vez, seja em função da mudança de entendimento de um único conselheiro, ou da alteração de um membro do colegiado. Assim, há dezenas de julgados em um e em outro sentido, todos caracterizados pela falta de consenso.

Mais recentemente, com a nova composição da CSRF, a matéria continua a ser decidida contingencialmente, longe de externar um posicionamento sedimentado. Veja-se o resultado registrado em ata para o Acórdão 9303-013.338 (processo administrativo n.º 10480.722794/2015-59, julgado em 20/09/2022):

“...por maioria de votos, deu-se provimento em relação a frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, vencidos os Cons. Rosaldo Trevisan, Jorge Olmiro Lock Freire, Vinícius Guimarães e Liziane Angelotti Meira (o Cons. Carlos Henrique de Oliveira acompanhou o relator pelas conclusões em relação a tal tema, por entender aplicável ao caso apenas o inciso IX do art. 3º das Leis de regência das contribuições)” (grifo nosso)

Não se pode afirmar, categoricamente, qual é a posição conclusiva na apreciação de tal tema, na CSRF. Aparentemente, na composição recente da 3ª Turma da CSRF, metade dos conselheiros (Cons. Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Ana Cecilia Lustosa da Cruz) entende que tal crédito seria duplamente admissível, tanto com base no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições (“bens e serviços, utilizados

como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”), quanto com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”).

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. O 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 (frete 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 REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 10.3.2019).

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.

(...) 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) (*grifo nosso*)

Esse era também o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, embora não unânime (v.g., nos acórdãos 9303-012.457, de 18/11/2021; e 9303-012.972, de 17/03/2022). E sempre foi o entendimento que revelei nas turmas ordinárias em processos de minha relatoria, que eram decididos, em regra, por maioria, com um (v.g., Acórdãos 3401-005.237 a 249, de 27/08/2018) ou dois conselheiros vencidos (v.g., Acórdãos 3401-006.906 a 922, de 25/09/2019).

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**, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise.

Diante do exposto, no que se refere ao tema aqui em análise, voto por **conhecer** e, no mérito, para **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, restabelecendo a glosa fiscal em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente Redator