



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

**CARF**

<b>Processo nº</b>	10830.907577/2012-77
<b>Recurso</b>	Especial do Procurador
<b>Acórdão nº</b>	<b>9303-015.050 – CSRF / 3ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	10 de abril de 2024
<b>Recorrente</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	FMC QUÍMICA DO BRASIL LTDA.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

**RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA.**

É cabível o Recurso Especial de divergência quando preenchidos os requisitos processuais.

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

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

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

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 provimento. Os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Gilson Macedo Rosenburg Filho e Liziane Angelotti Meira acompanharam a relatora pelas conclusões, por entenderem que não há amparo normativo para tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimento da empresa, conforme jurisprudência assentada e pacífica do STJ. Designada, nos termos do art. 114, § 9º do RICARF, a Conselheira Semiramis de Oliveira Duro para "...apresentar ementa e voto vencedor, em que faça consignar os fundamentos adotados pela maioria vencedora".

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Semiramis de Oliveira Duro - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Tatiana Josefovicz Belisario, Alexandre Freitas Costa, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Examina-se Recurso Especial apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Inicialmente, para fins de saneamento e para orientar o melhor tratamento dos feitos, é preciso que se façam alguns esclarecimentos.

Trata-se de processo julgado, em segunda instância, pela sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Na oportunidade, foi eleito como paradigma o Processo nº 10830.907569/2012-21, Acórdão nº 3301-008.795, de 22 de setembro de 2020.

O Processo nº 10830.907569/2012-21 foi originariamente selecionado como paradigma num lote composto de 30 processos. Assim, o Acórdão nº 3301-008.795, de 22 de setembro de 2020, aplicou-se a todos esses.

Ocorre que, na presente oportunidade, apenas 21 desses processos estão sendo examinados:

Processo	Contribuinte	Recurso Especial em Julgamento
<b>10830.907569/2012-21</b>	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907570/2012-55	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907571/2012-08	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	<b>não</b>
10830.907572/2012-44	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907573/2012-99	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907574/2012-33	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907575/2012-88	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907576/2012-22	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907577/2012-77	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim

10830.907578/2012-11	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907579/2012-66	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907580/2012-91	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907581/2012-35	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907582/2012-80	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907583/2012-24	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907584/2012-79	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	não
10830.907585/2012-13	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	não
10830.907586/2012-68	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	não
10830.907587/2012-11	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	não
10830.907588/2012-57	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	não
10830.907589/2012-00	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	não
10830.907590/2012-26	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	não
10830.907591/2012-71	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907592/2012-15	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907593/2012-60	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907594/2012-12	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	não
10830.907595/2012-59	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907596/2012-01	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907597/2012-48	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim
10830.907598/2012-92	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.	sim

Os 9 (nove) processos acima indicados como “não” estando em julgamento se encontram ainda pendentes de admissibilidade quanto aos Recursos Especiais interpostos pela PGFN e, portanto, ainda não foram examinados por esta CSRF.

Ainda mais complexa é a situação quando se observa que, para os 21 processos ora em julgamento, todos eles com exatamente o mesmo acórdão recorrido (Acórdão nº 3301-008.795), a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Recursos Especiais distintos, sendo que, na maior parte destes, arguiu matérias estranhas ao feito. Esse equívoco incorrido pela PGFN passou desapercebido nos atos processuais subsequentes.

Assim, o presente relatório, bem como o voto subsequente, elaborados a partir do Processo nº 10830.907570/2012-55, será aplicável, também, aos processos a seguir listados, totalizando 19 (dezenove) processos:

10830.907570/2012-55
10830.907572/2012-44
10830.907573/2012-99
10830.907574/2012-33

10830.907575/2012-88
10830.907576/2012-22
10830.907577/2012-77
10830.907579/2012-66
10830.907580/2012-91
10830.907581/2012-35
10830.907582/2012-80
10830.907583/2012-24
10830.907591/2012-71
10830.907592/2012-15
10830.907593/2012-60
10830.907595/2012-59
10830.907596/2012-01
10830.907597/2012-48
10830.907598/2012-92

O Processo Paradigma nº 10830.907569/2012-21 e o Processo nº 10830.907578/2012-11 possuem decisão distinta, embora com a mesma conclusão final.

Pois bem. Feitos os esclarecimentos que reputo de suma importância para a preservação da coerência processual e segurança jurídica, tanto ao administrado, como à própria Fazenda Pública, encarregada da execução dos julgados, passo ao relatório.

Originariamente o feito abrangeu Pedidos de Ressarcimento de PIS e Cofins apurados pelo regime não cumulativo com a prolação de despachos decisórios com as seguintes glosas:

I - Na rubrica **Bens Utilizados como Insumos** (Dacon), competências 09/2010 a 11/2010, constam créditos em valor a maior que o total apurado na auditoria, fato admitido pela empresa em resposta ao Termo de Intimação Fiscal (TIF) de 15/05/2014;

II - Na rubrica Serviços Utilizados como Insumos constam fretes utilizados na aquisição de insumos não tributados;

III - Na rubrica Aluguel de Máquinas e Equipamentos constam aluguel de automóveis, móveis de escritório e cessão de mão de obra para apoio administrativo;

IV - Na rubrica Armazenagem e Fretes nas Operações de Venda constam fretes de transferência entre estabelecimentos e entre a alfândega e suas dependências;

Após apresentação de Manifestação de Inconformidade, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento proferiu acórdão julgando improcedente a manifestação e mantendo a totalidade das glosas.

Foi apresentado Recurso Voluntário a este CARF que, por sua 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, em julgamento do Processo paradigma o nº 10830.907569/2012-21, proferiu o Acórdão nº 3301-008.795, de 22 de setembro de 2020, por

maioria, conheceu em parte o recurso voluntário e, na parte conhecida, deu provimento para reverter as glosas de frete interno, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

FRETE. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

A transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Foram opostos Embargos de Declaração pela Procuradoria da Fazenda Nacional alegando “omissão quanto à manifestação sobre a necessidade de diligência para se aferir sobre a essencialidade ou relevância dos bens e serviços de acordo com os novos critérios estabelecidos pelo STJ, uma vez que houve dúvidas por parte de um conselheiro quanto ao preenchimento destes requisitos”.

Os Embargos de Declaração foram rejeitados, seguido da interposição de Recurso Especial requerendo a anulação da decisão recorrida em face do (i) entendimento firmado pela desnecessidade de “realização de diligência para a aferição do enquadramento dos bens/serviços nos critérios da essencialidade e da relevância definidos pelo STJ”, apontando como paradigma a **Resolução nº 3302-000.959**, de 26 de fevereiro de 2019, ou, subsidiariamente, a sua reforma no que tange (ii) à concessão do crédito com gastos com fretes dos insumos que não sofreram a incidência do PIS/COFINS, em contrariedade aos **Acórdãos nº 9303-005.154**, de 17 de maio de 2017 e **3301-002.298**, de 23 de abril de 2014; (iii) à concessão de crédito de PIS/COFINS não cumulativo como insumos dos valores relativos com despesas com armazenamento, indicando como paradigma o **Acórdão nº 3401-006.213**, e, também, quanto (i) à concessão de crédito de PIS/COFINS não cumulativo como insumos das despesas com frete interno, utilizando-se dos **Acórdãos nº 3302-005.812**, de 24 de setembro de 2018, e nº **3402-002.361**, de 25 de março de 2014, como paradigmas.

Inicialmente o Recurso Especial foi parcialmente admitido por despacho da presidência desta 3ª Seção de Julgamento “apenas em relação às divergências quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre (2) o custo dos fretes pagos para transferência de produtos não tributados, e (4) o custo dos fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma.”, itens (ii) e (iv), supra.

Apresentado Recurso de Agravo insistindo da admissibilidade integral do apelo especial, foi prolatado despacho em agravo mantendo o despacho de admissibilidade original.

Desse modo, o feito chega para apreciação desta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais apenas no que se refere à análise acerca da possibilidade ou não de tomada de crédito sobre despesas com frete sobre aquisição de insumos não tributados e na movimentação de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.

O Contribuinte apresentou contrarrazões pugnando pela não admissão do Recurso Especial por ausência de interesse recursal da PGFN quanto ao frete de produto não tributado, uma vez que esta rubrica não compôs a lide, e pela negativa de provimento quanto ao frete de movimentação de produtos acabados entre estabelecimentos.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, Relatora.

Conforme relatado, os ponto trazidos a conhecimento desta Turma julgadora tratam da possibilidade ou não de tomada de crédito sobre despesas com frete de produto não tributado e frete na movimentação de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.

Todavia, há um ponto preliminar a ser analisado no que se refere às condições de admissibilidade do Recurso Especial apresentado, este foi proferido em face de decisão diversa e não aquela proferida nos presentes autos.

O Recurso Fazendário não indica a numeração do processo recorrido, referenciando, apenas, a “PROCESSOS DIVERSOS”. Isso se justifica, como dito, pelo fato de a PGFN ter optado pela apresentação de recursos individuais em face de cada um dos acórdãos, paradigma e repetitivos, que compuseram o bloco original de 30 processos.

Ocorre que ao indicar a ementa do acórdão recorrido, apresentou texto não condizente com aquele efetivamente proferido pela Turma ordinária:

Acórdão recorrido, conforme Paradigma 3301-008.79	Ementa transcrita no Recurso Especial
CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.  O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.	CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.  O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.
	FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não

	<p>cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.</p> <p>Nos casos de gastos com fretes incorridos pelo adquirente dos insumos, serviços que estão sujeitos à tributação das contribuições por não integrar o preço do produto em si, enseja a apuração dos créditos, não se enquadrando na ressalva prevista no artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003.</p> <p>A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado, embora anteceda o processo produtivo da adquirente.</p>
<b>FRETE. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.</b>	<b>FRETE. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. ARMAZÉNS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.</b> <p>A transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.</p> <p>A transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.</p>

Logo, por evidente, a parte do Recurso que pretende atacar o direito ao crédito sobre frete na aquisição de insumo não tributado não pode ser conhecida pelo simples fato de sequer ter sido objeto de julgamento no acórdão recorrido.

Muito embora, na fundamentação, o voto condutor do acórdão recorrido tenha mencionado que na conta contábil objeto de glosa estariam lançadas, também, despesas com a aquisição de insumos e com armazenagem, a conclusão do voto deixa claro que o provimento se limitou às despesas com frete no transporte de produtos acabados:

É de se reconhecer, portanto, o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Não há no voto ou mesmo na ementa qualquer menção de cunho dispositivo relativamente a demais despesas porventura glosadas e também não houve oposição de Embargos de Declaração nesse aspecto, razão pela qual o exame do recurso especial apenas pode se dar quanto ao “direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa”.

Nesse segundo ponto, embora se possa observar que a ementa citada pela PGFN não é idêntica àquela efetivamente integrante do acórdão recorrido, o trecho transcrito no corpo do Recurso Especial condiz com o voto proferido no acórdão recorrido, permitindo, assim, o

prosseguimento da análise acerca do preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade recursal.

Com tais ponderações, portanto, prossigo o voto com as mesmas considerações apresentadas nos Processos Paradigma nº 10830.907569/2012-21 e o processo nº 10830.907578/2012-11

Assim, tem-se que o acórdão paradigmático recorrido (3301-008.795) entendeu pelo reconhecimento do direito ao crédito com fundamento no **inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02**, conforme ementa:

FRETE. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

A transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns gerais, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

No voto, apresentou-se a seguinte conclusão:

É por isso que o crédito, nessa hipótese, se faz na modalidade de insumo, previsto no artigo 3º, II, e não na modalidade de frete e armazém na operação de venda, previsto no artigo 3º, IX, todos da Lei 10.833/2003. Estes custos de frete interno irão compor o custo de produção e farão parte do valor agregado ao produto produzido pela indústria. Daí sua configuração como insumo.

O Acórdão paradigmático nº 3302-005.812 trouxe em sua ementa:

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de competência Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

A fundamentação em que se sustentou o voto vencedor do acórdão paradigmático é:

Para o fim de reforçar este argumento, peço licença para reproduzir excertos da detalhada e escorreita análise de caso idêntico, constante no voto proferido no Acórdão nº 3302-003.212, de 16.05.2016, pelo I. Conselheiro José Fernandes sobre a matéria em análise, verbis:

(...)

**Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica** (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), **não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências** (i) **não se enquadraria como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado**, e (ii) nem

como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.(grifei).

Embora a decisão não tenha se manifestado expressamente quanto ao dispositivo legal examinado, extrai-se com clareza que a questão jurídica fora examinada com base também no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02.

A PGFN também trouxe como paradigma o Acórdão nº 3402-002.361 que, embora proferido anteriormente ao julgamento, pelo STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que fixou o conceito de insumo a ser empregado na interpretação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02, não destoou da fundamentação assentada em sede de recurso repetitivo.

Na ementa:

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE CRÉDITO. O valor das despesas com serviços de transporte (fretes e carretos) dos produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não gera direito a crédito, por não se enquadrar no conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e, também, não estar relacionada, expressa e taxativamente (numeris clausus), nos incisos III a X da Lei nº 10.833/2003, pois trata-se de custo ou despesa realizada após a conclusão do processo de fabricação.

O segundo acórdão paradigma, ao analisar o direito ao creditamento das despesas incorridas com o frete de produtos acabados entre estabelecimentos, não adentrou ao conceito ou abrangência do termo *insumo*, mas, sim, no momento do emprego do frete: posteriormente ao encerramento do processo produtivo.

Em conclusão: enquanto o acórdão recorrido afirmou que a despesa incorrida com o frete no transporte de produtos acabados é insumo, os paradigmas examinados afirmaram que tal despesa não se enquadra nesse conceito.

Voto, portanto, pelo conhecimento do Recurso especial da Fazenda Nacional, nos termos do despacho de admissibilidade e despacho de agravo proferidos.

Passando ao mérito, faz-se necessária uma breve contextualização do tema, conforme compreensão desta Relatora.

A discussão relativa às despesas com frete incorridas por contribuintes produtores de bens não é nova nesta Turma. No entanto, em perspectiva, podemos estabelecer que a questão jurídica pode ser examinada sob dois aspectos distintos:

- (a) Possibilidade de apropriação do crédito com fundamento no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02, ou seja, como “como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

(b) Possibilidade de apropriação do crédito com fundamento no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02, ou simplesmente “frete na operação de venda”

Indubitavelmente a hipótese dos autos cinge-se à análise do inciso I: enquadramento ou não no conceito de insumo.

Nada obstante, ainda no que tange ao inciso II – insumo – a discussão se dá sob dois aspectos: o momento em que o gasto é incorrido (antes, durante ou após a fabricação do bem) e a essencialidade ou relevância do gasto para a atividade produtiva.

Enquanto o acórdão recorrido entende que este serviço de frete “em que pese após a produção do produto em si, ainda fazem parte do processo produtivo e integram o custo de produção”, a tese da Fazenda, amparada nos acórdãos paradigmáticos é no sentido de que o processo produtivo do contribuinte não se confunde com a sua atividade empresarial, se encerrando, portanto, no momento em que o produto é finalizado. Assim, estariam de fora as despesas incorridas no transporte dos produtos acabados, ainda que para fins de distribuição.

Inicialmente assinalo minha discordância quanto à fundamentação utilizada pela PGFN. Entendo que a legislação, para fins de enquadramento de determinada despesa no conceito de insumo, não veda, em absoluto, toda e qualquer despesa incorrida após a obtenção do produto acabado.

Para tanto, inicialmente adentro ao que restou decidido no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, assinalando minha compreensão de que a fixação da matéria efetivamente colocada *sub judice* e da tese jurídica fixada e, especialmente, o alcance do que restou decidido, devem se limitar ao voto vencedor proferido pelo Min. Relator Napoleão Nunes, em que pesem quaisquer outras manifestações exaradas pelos demais Ministros por ocasião do julgamento.

Para a construção da tese a ser proposta neste julgamento, passo ao exame de dois aspectos centrais a serem extraídos do voto vencedor.

O primeiro deles diz respeito ao fato de ser inconteste que o feito abrangeu pedido mandamental para que fossem considerados insumos, dentre outras, as ““Despesas Gerais Comerciais” (“Despesas com Vendas”, incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões)”, sendo que estas despesas foram excluídas da abrangência do termo *insumo*.

Ou seja, o acórdão proferido expressamente excluiu do conceito de insumo aquelas despesas de frete compreendidas como despesas comerciais gerais. O que não significa dizer, contudo, que toda e qualquer despesa de frete deva ser excluída, como se verá melhor adiante.

Ainda no que tange julgado em exame, é possível constatar que em nenhum momento a análise do conceito de insumo perpassou pela inquirição acerca do momento em que o gasto é realizado: antes, durante ou depois da obtenção do produto final.

É de se observar, nesse aspecto, que a própria norma interpretativa elaborada pela Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, que “consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação”, admite que o gasto com insumo pode ocorrer mesmo antes ou após a obtenção do produto acabado.

Dispõe o art. 176 da IN RFB nº 2.121/22:

Art. 176 Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer **etapa anterior de produção de bem** destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados **após a finalização** do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

Logo, é a própria RFB que admite existir situações nas quais despesas incorridas antes ou depois do processo produtivo podem ser classificadas como insumo.

Deve ser afastado, portanto, o entendimento segundo o qual os gastos com insumos passíveis de creditamento seriam excluídos pelo simples fato de serem incorridos após o processo produtivo, consoante interpretação da própria RFB.

Com efeito, o voto vencedor do acórdão prolatado pelo STJ é enfático no sentido de que especialmente o critério da relevância vai além do processo produtivo em si, abrangendo a atividade econômica do contribuinte, como se extrai do seguinte trecho, de redação da Min. Regina Helena, integrado ao voto condutor:

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da **essencialidade** ou **relevância**, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte,

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção

de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Textualmente, o critério da *essencialidade* é conceituado como aquele “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, ao passo que a relevância, mais abrangente, alcança a despesa que “embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção”, quando não se exige, que seu emprego ocorra “**na** produção ou **na** execução do serviço”, como ocorre no critério da pertinência.

A utilização das expressões *processo produtivo* e *produção* em contraposição à expressão *atividade econômica* não se deu de forma despropositada, mas, sim, com o objetivo explícito de diferenciar aquilo que, mesmo não intrinsecamente ligado à produção, se mostra imprescindível para que a atividade econômica se viabilize como um todo.

Confira-se a tese fixada com a diferenciação entre tais expressões:

(b) o conceito de insumo deve ser aferido 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.

É nesse aspecto que se retoma a discussão acerca da possibilidade de o frete ser passível de enquadramento como “insumo” e não apenas como uma “despesa comercial geral”.

Como já mencionado, o Acórdão proferido no REsp nº 1.221.170/PR, expressamente excluiu do conceito de insumo (inciso II) o custo do frete apropriado como Despesas Gerais Comerciais (Despesas com Vendas).

Contudo, não vejo como afirmar que todo e qualquer frete será sempre excluído do conceito de insumo, posto que é possível identificar, com clareza, situações nas quais esse frete se faz necessário não apenas para fins logísticos, mas para assegurar e preservar a própria utilidade / viabilidade do produto acabado. É a hipótese, por exemplo, não só do frete, mas também do armazenamento de produto acabado que necessite de acondicionamento especial (alimentos que necessitem de refrigeração, produtos químicos com potencial de contaminação, produtos inflamáveis ou explosivos, dentre outros).

Essas hipóteses exemplificadas se subsumem perfeitamente à ideia de *relevância* firmada, tanto “considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”, como por sua “finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto”, acaba por integrar o processo de produção “seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (...), seja por imposição legal”

Nesse ponto, indispensável a seguinte colocação constante do Parecer Normativo Cosit nº 5-2018:

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da

prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

Assim, concluo que não é correto afirmar que o frete de produtos acabados entre estabelecimentos configura despesa, *per si*, não passível de enquadramento no conceito de insumo, seja pelo fato de ser admissível o gasto com insumo incorrido mesmo após a obtenção do produto acabado, seja em razão da operação de frete, em determinadas circunstâncias, ser mostrar relevante para a atividade produtiva / econômica, para além de uma mera despesa comercial geral

Fixadas essas premissas, na hipótese trazida nos autos, entendo que o crédito postulado pelo contribuinte não preenche as condições de ser admitido como insumo.

A afirmação constante no acórdão recorrido de que “estes custos de frete interno e armazém irão compor o custo de produção e farão parte do valor agregado ao produto produzido pela indústria”, com a devida vénia ao d. prolator da decisão, não leva à conclusão incondicional de que “daí sua configuração como insumo.” O que define determinado bem ou serviço como “insumo” não é a sua agregação ao custo final, mas, sim, a demonstração de que este bem ou serviço se mostra pertinente, essencial ou relevante, seja para o processo produtivo, seja para a manutenção ou viabilidade desse produto após a sua finalização e antes da sua entrega ao comprador.

E não se diga que esse aspecto não foi enfrentado no acórdão recorrido ou que implicaria no revolvimento da matéria probatória. É incontroverso nos autos que o “frete interno” postulado pelo contribuinte comprehende mera despesa comercial geral.

O relatório fiscal deixa claro que o contribuinte, durante a fiscalização, não esclareceu a efetiva natureza das operações de frete tampouco trouxe qualquer peculiaridade relativa ao produto transportado. E, em sede de manifestação de inconformidade, o contribuinte assume que “a partir da recomposição dos valores glosados, supomos que a Autoridade Fiscal refere-se, na verdade, somente ao gasto de frete na transferência dos produtos acabados para os centros de distribuição da Manifestante (“frete interno”)” e que esta operação se enquadra como insumo por “viabilizar, do ponto de vista logístico comercial, a remessa dos produtos a seus clientes”, argumento esse reiterado em recurso voluntário

E é nesse ponto que se deve retomar a conclusão firmada pelo acórdão recorrido, em face do que restou fixado no REsp nº1.221.170/PR com efeito vinculante a essa corte administrativa: o frete, enquanto despesa comercial geral, não pode ser enquadrado no conceito de insumo. Não tendo sido demonstrado que o frete em questão assumiria características que pudessem enquadrá-lo como insumo na condição de atividade relevante ao processo produtivo, não há como se acolher o direito ao crédito.

A meu ver, é absolutamente correta a afirmação do recorrido, em suas contrarrazões, de que “os Ministros do STJ, ao acolherem a tese intermediária - na qual se leva

em consideração os critérios da essencialidade e relevância - assim o fizeram justamente para incluir no conceito de insumo tudo aquilo que, embora não empregado **diretamente** na produção, seja relevante para o processo produtivo como um todo. Do contrário, ter-se-ia privilegiado o critério da pertinência - o que não ocorreu".

Contudo, repiso, esta conclusão não socorre ao contribuinte diante das razões de decidir utilizadas pelo acórdão recorrido. A mera necessidade de viabilizar, do ponto de vista logístico comercial, a remessa dos produtos a seus clientes, não traduz essa atividade como insumo, mas a coloca exatamente como uma despesa comercial geral, portanto, não passível de creditamento.

Com estas razões, voto por conhecer e dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para restabelecer as glossas relativas ao frete interno de mercadorias acabadas, posto que estas, quando vinculadas exclusivamente à logística das operações de venda, não se revestem dos critérios de essencialidade ou relevância aptas à enquadrá-las como insumo.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário

## Voto Vencedor

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Redatora Designada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pelo exposto, voto por conhecer e, no mérito, por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Redatora Designada