



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10920.000559/2011-72  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-013.777 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 16 de março de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, por voto de qualidade, deu-se provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Erika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator designado

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

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão n.º 3302-007.880, de 16 de dezembro de 2019, assim ementado:

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

*Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009*

*LEI n.º 10.925/2004 CRÉDITOS PRESUMIDOS. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados nos termos do artigo 8o da Lei n.º 10.925/2004 somente são passíveis de desconto das contribuições devidas em cada período de apuração, não podem ser objeto de pedido de ressarcimento e nem de compensação com tributos e contribuições administrados pela Receita Federal.*

*REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS DA MESMA EMPRESA.*

*Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de insumos e produtos acabados realizados entre*

*estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na "operação de venda", atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.*

*Consta do respectivo acórdão:*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa referente às despesas de fretes de produtos acabados e de produtos em elaboração, nos termos do voto do relator.*

*Vencido o conselheiro Walker Araújo quanto aos fretes com produtos acabados.*

Intimada a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, suscitando divergência jurisprudencial, com relação **Crédito de Pis e Cofins. Frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos**. Para tanto, indica como paradigma o Acórdão de n.º **3301-004.278, que foi integrado pelo Acórdão n.º3301-005.705**.

O Recurso Especial da Fazenda foi admitido conforme despacho de fls. 501.

Intimado o Contribuinte apresentou contrarrazões requerendo o não conhecimento e que caso conhecido que seja negado provimento ao recurso, mantendo-se a decisão recorrida.

Na oportunidade o Contribuinte apresentou Recurso Especial, suscitando divergência jurisprudencial, referente à possibilidade de aproveitamento do crédito presumido das contribuições sociais não cumulativas em ressarcimento e compensação. Indica como paradigma os acórdãos 3102-001.724 e 3102-001.209.

O Recurso Especial do Contribuinte não foi admitido conforme despacho de fls. 569. Intimado apresentou Agravo que foi rejeitado conforme fls 589.

É o Relatório em síntese.

Fl. 4 do Acórdão n.º 9303-013.777 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 10920.000559/2011-72

## Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

### Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 501.

#### *2 Análise dos pressupostos materiais de admissibilidade*

*No que pertine aos pressupostos materiais do recurso especial, deve-se ter sempre em conta que o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses semelhantes na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica.*

*A decisão recorrida entendeu ser cabível a tomada de créditos de PIS/Pasep e de Cofins não-cumulativos sobre o custo dos fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da firma, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo e por se tratar de frete na "operação de venda", atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.*

*O Acórdão indicado como paradigma nº 3301-004.278 recebeu a seguinte ementa:*

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

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.**

*Insumos para fins de credilamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo, cuja subtração obsta a atividade produtiva ou implica substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.*

*TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA E O UTILIZADO NO SISTEMA DE PARCERIA (INTEGRAÇÃO).*

*O frete contratado e suportado pela Recorrente para o transporte de matéria prima e o utilizado no sistema de parceria (integração) não é passível de crédito do PIS/COFINS não cumulativo.*

*CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. PRODUTO FABRICADO. INTERPRETAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA. O montante do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, da alíquota de 60% ou a 35%, em função da natureza do 'produto' a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo nele aplicado, nos termos da interpretação trazida pelo artigo 8o, §10 da Lei n.º 10.925/2004, com redação dada pela Lei n.º 12.865/2013. Aplica-se retroativamente ao caso concreto sob julgamento, nos termos do art. 106,1 do CTN, a norma legal expressamente interpretativa.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

*O Acórdão indicado como paradigma n.º 3301-004.278 foi integrado pelo Acórdão n.º 3301-005.705, que teve sua ementa lavrada nos seguintes termos:*

*Assinto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*

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

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO MATERIAL. OMISSÃO.*

*Verificada contradição e omissão no acórdão embargado, cumpre dar acolher aos embargos, com efeitos infringentes.*

*No voto condutor para o Acórdão n.º 3301-004.278, que acolheu os aclaratórios propostos pela Fazenda Nacional, rerratificou-se o Acórdão n.º 3301-004.278, para esclarecer que não havia direito a crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.*

*Cotejo dos arestos confrontados*

*Cotejando os arestos confrontados, parece-me que há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência argüida, que emerge quando se constata que, enquanto a decisão recorrida reconheceu o direito à tomada de créditos das contribuições*

*sociais não cumulativas sobre o valor dos fretes pagos para transporte do produto acabado entre os estabelecimentos da firma, o paradigma negou tal direito.*

*Divergência comprovada.*

### **Do Mérito**

Vê-se que o cerne da lide se resume ao direito de crédito de Pis e Cofins referentes a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.]

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos acumulados ao final do quarto trimestre de 2009 da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativa vinculados às receitas de exportação, no valor de R\$ 927.175,24, e às receitas de mercado interno sujeitas à alíquota zero, no valor de R\$ 11.397,95, totalizando R\$ 938.573,19, formulados, respectivamente, mediante PER/DCOMP n.ºs 23436.02158.200110.1.1.09-6076 e 26824.70971.200110.1.1.11-7804.

O acórdão recorrido entendeu que:

*- Frete sobre PRODUTOS ACABADOS entre estabelecimentos.*

*A Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se sobre o tema, firmando entendimento no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa por se constituir como parte da "operação de venda". Nesse sentido, é o Acórdão n.º 9303008.099, de relatoria da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, cujos fundamentos passam a integrar o presente voto como razões de decidir, com fulcro no art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/1999, in verbis:*

*Quanto à primeira discussão, vê-se que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições. Frise-se a ementa do acórdão 9303005.156:*

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

**Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008**

*CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.*

*Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.*

*Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação ” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.*

*Nesse ínterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303005.155, 9303005.154, 9303005.153, 9303005.152, 9303005.151, 9303005.150, 9303005.116, 9303006.136, 9303006.135, 9303006.134, 9303006.133, 9303006.132, 9303006.131, 9303006.130, 9303006.128, 9303006.127, 9303006.126, 9303006.125, 9303006.124, 9303006.122, 9303006.121, 9303006.120, 9303006.119, 9303006.118, 9303006.117, 9303006.116, 9303006.115, 9303006.114, 9303006.113, 9303006.112, 9303006.111, 9303005.135, 9303005.134, 9303005.133, 9303005.132, 9303005.131, 9303005.129, 9303005.128, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.121, 9303005.120, 9303005.119, 9303005.118, 9303005.117, 9303006.110, 9303004.311, etc.*

*É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art.*

*15 da Lei 10.833/03 - pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.*

*A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.*

Adianto meu voto pela negativa de provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, eis que concordo com a decisão do acórdão recorrido.

### **Do Direito ao Crédito de PIS e COFINS não-cumulativos de Produtos Acabados**

Essa matéria não é nova nesta turma e já foi analisada, várias vezes.

Essa turma já teve o entendimento majoritário no sentido da possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições sociais não-cumulativas sobre os gastos com fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos da mesma empresa, bem como os insumos, conforme se verifica do Acórdão n.º **9303-008.060**, cuja ementa foi redigida nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008*

*PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.*

*Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.*

*PIS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.*

*Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.*

Ressalto que esse foi entendimento adotado no Acórdão n.º 9303-009.680 de minha relatoria, que teve a seguinte ementa:

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

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

*DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.*

*As despesas com fretes para a transferência/transporte de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.*

*DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.*

*As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.*

*A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no*

*inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.*

Nesse sentido, também, temos o Acórdão n.º 9303-010.147 de 12/02/2020 e o Acórdão n.º 9303008.099, de relatoria da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, cujos fundamentos passam a integrar o presente voto como razões de decidir, com fulcro no art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/1999, *in verbis*:

**Nº Acórdão** 9303-010.157

**Número do Processo** 10925.000387/2008-91

**Contribuinte** COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS

**Data da Sessão** 12/02/2020

**Ementa(s)**

**ASSUNTO:** NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**Período de apuração:** 01/10/2005 a 31/12/2005

**CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.**

*Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, 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. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre Materiais de segurança e de uso geral, Materiais de limpeza; peças do parque fabril; serviços de limpeza (lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais); serviço de lavanderia industrial (lavagem de uniformes); e Embalagens que não se incorporam ao produto.*

*Sobre os gastos com manutenção predial do setor fabril, não há que se falar em constituição de crédito, pois somente há tal direito sobre a depreciação do ativo.*

*CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. Cabe à constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, conforme art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.*

**Acórdão n.º 9303.008.099**

[...]

*Quanto à primeira discussão, vê-se que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições. Frise-se a ementa do acórdão 9303005.156:*

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008*

*CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.*

*Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.*

*Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a*

*efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.*

**CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECEMENTOS**

*Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”*

*Nesse ínterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303005.155, 9303005.154, 9303005.153, 9303005.152, 9303005.151, 9303005.150, 9303005.116, 9303006.136, 9303006.135, 9303006.134, 9303006.133, 9303006.132, 9303006.131, 9303006.130, 9303006.129, 9303006.128, 9303006.127, 9303006.126, 9303006.125, 9303006.124, 9303006.123, 9303006.122, 9303006.121, 9303006.120, 9303006.119, 9303006.118, 9303006.117, 9303006.116, 9303006.115, 9303006.114, 9303006.113, 9303006.112, 9303006.111, 9303005.135, 9303005.134, 9303005.133, 9303005.132, 9303005.131, 9303005.130, 9303005.129, 9303005.128, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.120, 9303005.119, 9303005.118, 9303005.117, 9303006.110, 9303004.311, etc.*

*É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15*

*da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.*

*A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.*

E por fim, vale citar os votos vencedores de relatoria da Nobre Conselheira Vanessa Marini Ceconello, tais como os recentes Acórdãos: 9303-010.123, 9303-010.122 e o Acórdão n.º 9303-009.981 de sua relatoria, que teve a seguinte ementa:

***Ementa(s)***

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

*Período de apuração: 30/06/1999 a 30/06/2000*

***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 n.º 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 n.º 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.*

*SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DO PARQUE FABRIL. ATIVO IMOBILIZADO.  
NÃO HÁ DIREITO AO CRÉDITO.*

*Os serviços de manutenção do parque fabril não se enquadram no conceito de insumos, tendo em vista que posteriormente são incorporados ao ativo imobilizado, havendo o aproveitamento dos créditos por meio da depreciação.*

*COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES.  
TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.*

*Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.*

Desta maneira, é cabível o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos com relação às despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa.

**Do dispositivo**

Nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

**Voto Vencedor**

Conselheiro Rosaldo Trevisan, 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 nº 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 AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1o.3.2019).

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

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

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

(...) 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.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan