



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11060.720120/2012-81
ACÓRDÃO	9303-015.511 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	18 de julho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	PILECCO NOBRE ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

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.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Acompanharam pelas conclusões os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda. Designada para consignar os fundamentos adotados pela maioria do colegiado, na forma do art. 114, § 9º, do RICARF, a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro.

Sala de Sessões, em 18 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovich Belisário, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do acórdão nº 3402-009.348, de 20 de setembro de 2021, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 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, sendo tais movimentações de mercadorias realizadas apenas para atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

COISA JULGADA. QUESTÃO PREJUDICIAL DECIDIDA INCIDENTALMENTE.

Nos termos do art. 504 do Código de Processo Civil, não fazem coisa julgada:

(i) os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; e (ii) a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

RELAÇÃO JURÍDICA DE TRATO CONTINUADO.

Sobre relações jurídicas de trato continuado ou sucessivo em Direito Tributário, o STF aprovou a Súmula 239, segundo a qual a decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 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, sendo tais movimentações de mercadorias realizadas apenas para atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

COISA JULGADA. QUESTÃO PREJUDICIAL DECIDIDA INCIDENTALMENTE.

Nos termos do art. 504 do Código de Processo Civil, não fazem coisa julgada: (i) os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; e (ii) a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

RELAÇÃO JURÍDICA DE TRATO CONTINUADO.

Sobre relações jurídicas de trato continuado ou sucessivo em Direito Tributário, o STF aprovou a Súmula 239, segundo a qual a decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

Na origem, tratava-se de Pedidos de Ressarcimento de crédito de PIS e COFINS apurados no ano de 2008, vinculados a diversas declarações de compensação, homologadas até o limite do crédito inicialmente reconhecido.

As glosas realizadas decorreram exclusivamente do “fato de terem sido apropriados como créditos decorrentes de despesas de frete nas operações de venda valores referentes a despesas com fretes nas transferências de mercadorias da matriz para as filiais, situação não prevista na legislação que rege a matéria”.

O Despacho Decisório proferido afirmou que “em relação às despesas com fretes, a legislação só permite apurar créditos em relação às despesas com fretes nas operações de venda e quando o ônus for suportado pelo vendedor, de acordo com o artigo 3º, inciso IX, da Lei 10.833/200”

O contribuinte manifestou sua irrisignação esclarecendo que “possui uma frota de veículos que é utilizada para o transporte de mercadorias entre os seus estabelecimentos e, também, para a distribuição de mercadorias junto aos clientes, por isso sempre necessita realizar dispêndios com fretes”, valendo-se de tais dispêndios como parcelas **redutoras do custo de formação** das mercadorias. Postula pelo reconhecimento do crédito com fundamento na idéia da apuração “base contra base”, postulando o reconhecimento do seu direito tanto com fundamento no inciso II (insumo), como no inciso IX (frete sobre operação de venda) dos art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02.

O reconhecimento do crédito foi negado pela DRJ, quanto ao inciso II, por se tratarem de despesas incorridas após o encerramento da produção e, relativamente ao inciso IX, por ausência de prova de que tais fretes foram incorridos com a venda de mercadorias, destacando:

Compulsando os autos, verifica-se que na documentação que os compõe constam tão somente os valores mensais das despesas incorridas com frete relativo a transporte de produtos entre seus estabelecimentos, sem discriminação do tipo de produto (se matéria-prima, produto em elaboração ou produto acabado). Não se localiza qualquer nota fiscal relativa às referidas despesas.

Em consulta ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), verifica-se que todas as filiais da Manifestante possuem como único código de atividade a CNAE 4632-0-01 (Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados).

Por conseguinte, não tendo nenhuma das filiais atividade de produção, infere-se que todo o transporte realizado entre matriz e filiais refere-se a produtos acabados, não havendo a possibilidade de apropriação de créditos relativos a essas despesas.

Em Recurso Voluntário foram reiterados os argumentos de Manifestação de Inconformidade e o direito do contribuinte foi novamente negado.

Quanto à aplicação do conceito de insumo (**inciso II**), consignou-se que “neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de **produto já acabado**, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado”, e, quanto à classificação como frete na operação de venda (**inciso IX**), “que os produtos aqui analisados ainda não foram vendidos, mas **simplesmente transferidos** entre estabelecimentos do contribuinte por questões de conveniência mercadológica”.

Foi apresentado Recurso Especial pelo contribuinte, com razões assim sintetizadas pelo Despacho de Admissibilidade:

- O acórdão recorrido é nulo, por ter negado provimento ao recurso voluntário pelo voto de qualidade (diz que o mesmo não teria ocorrido quando do julgamento que resultou no Acórdão nº 9303-011.411).
- O acórdão recorrido é nulo, porque não observou o disposto no art. 45 do Decreto nº 70.235/72 (diz ter tido reconhecido o direito à apuração de créditos sobre os fretes incorridos na transferência de produtos acabados entre seus estabelecimentos no Acórdão 9303-006.799).
- O acórdão recorrido divergiu dos Acórdãos paradigmas nº 9303-006.632 e 9303-011.411 no que respeita aos créditos sobre os fretes incorridos na transferência de produtos acabados entre seus estabelecimentos.

O Despacho de Admissibilidade corretamente limitou sua análise ao terceiro ponto do pedido, onde efetivamente houve demonstração de divergência jurisprudencial e, neste aspecto, o admitiu.

A PGFN, em Contrarrazões postulou pelo desprovimento do Recurso, não apresentando qualquer óbice à sua admissibilidade.

Os autos viram à esta 3ª Turma da CSRF e foram a mim distribuídos por sorteio.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

I. Admissibilidade

Conforme relatado, o Recurso Especial possui apenas um tópico de irresignação e não há maiores controvérsias quanto à sua admissibilidade.

O termo examinado “frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa” foi apreciado pelo acórdão recorrido com fundamento no **art. 3º, incisos II e IX** das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Os acórdãos paradigmas apresentados adentram, cada um, num dos dispositivos invocados:

9303-011.411 (inciso II)

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.

(...)

Deve ser reconhecido o direito ao crédito com relação aos fretes de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, pois essenciais ao processo produtivo do Contribuinte. (g.n.)

9303-006.632 (incisos II e IX)

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.

Assim, mantenho a admissibilidade já exarada em sede de Despacho de Admissibilidade.

II. Mérito

Quanto ao mérito, a controvérsia é restrita à possibilidade de manutenção do crédito sobre o frete incorrido no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos na apuração das contribuições não cumulativas.

Essa questão possui entendimento firmado nesta Turma julgadora, por maioria.

Como é sabido, possuo posicionamento distinto, admitindo, em hipóteses bastante específicas e devidamente comprovadas, que as despesas com frete possam ser apropriadas, ora como insumo (inciso II), ora como frete na operação de venda (inciso IX). Todavia, na hipótese presente, não identifico qualquer umas destas razões específicas e tampouco provas suficientes que me façam admitir o enquadramento do frete em qualquer um desses dispositivos legais: o frete realizado não decorre de qualquer imposição legal ao produtor e não há provas de que estes estariam devidamente e especificamente vinculados a operações de venda.

Como mencionado, a discussão relativa às despesas com frete incorridas por contribuintes produtores de bens não é nova nesta Turma. 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”

Para tanto exame do inciso II (insumo), 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 proferido pelo STJ

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, mas, repiso, apenas aquelas chamadas de “despesas comerciais gerais”, como se verá melhor adiante.

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 aceção 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 firma 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 (mercadológicos), 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

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.

Em outra seara, há a discussão relativa à possibilidade de aproveitamento do crédito sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte como “frete na operação de venda” (inciso IX). Nesse aspecto, sem maiores digressões, entendo que é possível, em determinadas hipóteses, que este frete aqui chamado de “intermediário” esteja, sim, vinculado a uma operação de venda, a depender de características peculiares de cada produtor. Contudo, exatamente esta peculiaridade precisa estar devidamente esclarecida e comprovada pelo contribuinte ao instruir seu pleito creditório, o que não se verificou. Trata-se de simples distribuição de mercadorias entre estabelecimentos para fins comerciais.

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

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.

O contexto fático e probatório dos autos deixa claro que o contribuinte não esclareceu ou comprovou a efetiva natureza das operações de frete tampouco trouxe qualquer peculiaridade relativa ao produto transportado.

Assim, não vejo presente, na hipótese dos autos, a devida comprovação de que o frete de produtos acabados entre estabelecimentos tenha ocorrido sob qualquer condição que possa ser entendida nos termos supra. O próprio Recurso Especial apresentado se limita a afirmar “somente conseguirá colocar os seus produtos no mercado e, por conseguinte, realizar os seus objetivos sociais, se disponibilizá-los nos respectivos centros consumidores, cuja consecução depende, por evidente, do frete/transporte dessas mercadorias da sua matriz para as filiais”.

De igual modo, não há qualquer demonstração cabal de que os fretes realizados destinavam-se diretamente à venda, mas apenas a apresentação dos respectivos lançamentos contábeis e esclarecimentos genéricos prestados pelo contribuinte.

E é nesse ponto que se deve ao 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, tampouco demonstrado que estariam diretamente vinculados a operações de venda, não há como se acolher o direito ao crédito.

III. Conclusão

Pelas razões expostas, voto por conhecer do Recurso Especial e, no mérito por NEGAR PROVIMENTO.

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 negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro