MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11080.900914/2017-01

Processo nº	11080.900914/2017-01
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3302-013.772 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	28 de setembro de 2023
Recorrente	ELEBAT ALIMENTOS SA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

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 de uma mesma empresa.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa de fretes na remessa e retorno de leite cru e na remessa ou transferência de produtos não acabados entre estabelecimentos da recorrente. Vencido o Conselheiro José Renato Pereira de Deus, que votou por reverter também a glosa de fretes na remessa ou transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-013.770, de 28 de setembro de 2023, prolatado no julgamento do processo 11080.900911/2017-69, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: José Renato Pereira de Deus, Aniello Miranda Aufiero Junior, Denise Madalena Green, Celso José Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Flávio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

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

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que manteve a glosa dos créditos apurados pela Recorrente, relacionados a:

a) Fretes de transferência entre filiais;

b) Fretes de remessa e de retorno em geral;

c) Créditos sobre aquisições de bens sujeitos à alíquota zero;

d) Fretes nas compras de bens não sujeitos à tributação;

e) Pallets de madeira e despesas correlatas;

f) Serviços de armazenagem em geral não destinados a operações de venda;

g) Serviços de carga e descarga;

h) Serviços de movimentação e separação de mercadorias;

i) Diferença no percentual aplicado indevidamente pelo contribuinte relativo aos fretes relacionados a créditos presumidos;

j) Despesas administrativas assim discriminadas: serviço de acompanhamento de fornecedor; reembolso de despesas de alimentação; despesas de viagem e hotelaria; despesas de hospedagem e diárias; terceirização de refeição; passagens aéreas; despesas com locomoção; serviços administrativos de gestão de risco; serviços de cópias de chaves; serviços de impressão; serviços de gravação de fitas; serviços de elaboração de laudos; serviços de mudança de funcionários; impostos e taxas; manutenção de condicionadores de ar; manutenção de bebedouros; manutenção de geladeiras; manutenção de máquinas de lavar; manutenção de impressoras; quilometragem; taxas condominiais; treinamentos; vales-alimentação; vales-refeição; pedágios; e devolução de compra de material de uso e consumo;

k) Serviços de despachantes aduaneiros.

Original

Verifiquemos a ementa abaixo:

> Assunto: Contribuição para o PIS-Pasep/COFINS
>
> Período de apuração: (...)
>
> CONCEITO DE INSUMOS. RESP Nº 1.221.170 DO STJ. O conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins deve se fundamentar no REsp nº 1.221.170 do STJ, o qual foi tratado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05.
>
> AQUISIÇÃO DE INSUMO. BEM SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO.
>
> Não gera direito a crédito a aquisição de insumo tributado à alíquota zero, uma vez que não há previsão legal específica para a apuração de créditos em relação às operações em que não ocorreram pagamento das contribuições.
>
> AQUISIÇÕES SEM CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS.
>
> Não confere direito a crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.
>
> FRETES. ARMAZENAGEM. OPERAÇÕES DE VENDA. OUTRAS OPERAÇÕES.
>
> A Lei restringe o direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com armazenagem e frete pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, na operação de venda e quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora. Operações de outra natureza como transferência de produtos ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou outras transferências que não se enquadram em operações de venda, não ensejam direito a crédito.
>
> DESPESAS ADMINISTRATIVAS. As despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, como ocorre com as despesas havidas no setor administrativo da pessoa jurídica.

Em sede recursal, a Recorrente, de forma resumida, reproduz suas razões de defesa, pleiteando a reversão da glosa em relação aos seguintes itens:

(i) Frete:

a) Transporte de Leite Cru - Remessa e Retorno para Industrialização; Serviço de Higienização;

b) Frete de Transferência entre filiais;

c) Frete de bens para revenda e devolução de venda de produtos acabados;

d) FRETES REMESSA E RETORNO – frete de compra de pallets, remessa e retorno de pallet, remessa e retorno de armazenagem, devolução de vendas de produtos lácteos, remessa e retorno de mercadoria remetida para conserto, frete de reentrega e frete de carreto;

(ii) Serviços de Armazenagem:

a) PALLETS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE - pallets de madeira, pallet de plástico, madeiras para pallets, serviço de carga e descarga, serviço de transbordo, serviço de

Original

movimentação de saída paletizada, serviço de aluguel de paleteira manual, serviços de locação de transporte de pallets manual;

b) Armazenagem de produtos acabados frigorificados;

(iii) Despesas Administrativas gerais:

a) Serviços em geral - serviço de manutenção de equipamento informático, serviço de manutenção de geradores, serviço de mão de obra operacional terceirizada, serviço de planejamento e execução;

(iv) Materiais Não incluídos no conceito de insumos – cadeados, estantes, papel toalha, soda líquida e soda cáustica, solvente água sanitária, detergentes, etc.

Em 03 de setembro de 2021, a Recorrente apresentou discordância com as compensações de ofício realizadas pela unidade de origem e pleiteou imediato prosseguimento dos Processos de Ressarcimento em epígrafe. Foi efetuada a emissão das Ordens Bancárias de ressarcimento dos créditos reconhecidos no âmbito da DRJ em favor da Contribuinte, devidamente corrigidos pela Taxa Selic, a incidir a partir do 361º dia do protocolo dos Pedidos de Ressarcimento, nos termos do disposto no artigo 97-A da IN RFB nº 1.717/2017, em cumprimento à decisão proferida no Mandado de Segurança nº 5070894-45.2016.4.04.7100.

Este é o relatório.

Voto

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

Quanto ao mérito, exceto quanto aos fretes na remessa ou transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente**,** transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

> O recurso voluntário é tempestivo, uma vez que foi apresentado dentro do prazo de 30 (trinta) dias, conforme previsto no Decreto nº 70.235/72.
>
> O cerne do litígio envolve o conceito de insumo para fins da apuração de crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo, conforme estabelecido nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Este conceito já está sedimentado junto ao CARF/CSRF e foi pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780) em julgamento sob a sistemática de repetição de temas. Além disso, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da

Original

Fazenda Nacional no final de setembro de 2018, deve ser observada pela Administração Pública, conforme o art. 19 da Lei 10.522/2002.

Conforme mencionado anteriormente, a decisão recorrida manteve a glosa dos créditos apurados pela Recorrente relacionados a diversos bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento.

Neste recurso, a Recorrente, de forma resumida, reproduz suas razões de defesa, pleiteando a reversão da glosa em relação aos bens e serviços já mencionados, os quais serão devidamente analisados, levando em consideração a atividade desenvolvida pela contribuinte, que atua no ramo de laticínios, produzindo e processando laticínios em geral, como leite UHT, queijo, iogurte, requeijão e manteigas.

Feitas estas considerações iniciais, passamos à análise dos itens cuja glosa foi suscitada pela Recorrente.

(i) Frete:

a) Transporte de Leite Cru - Remessa e Retorno para Industrialização; Serviço de Higienização.

Nos termos da decisão recorrida, os fundamentos para a manutenção da glosa do frete em questão partem do entendimento de que, não sendo uma operação de venda, ou seja, aquela entendida como a transferência efetiva de propriedade, não existe direito ao crédito, independentemente da operação envolver o envio de insumos para a produção. Vejamos:

> Como a possibilidade de creditamento em decorrência de dispêndios com frete e armazenagem tem previsão específica na lei, somente se faz admissível o creditamento com base no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, sobre os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e relativos a armazenagem de produtos industrializados pelo depositante e destinados à venda, desde que o ônus dessas despesas de armazenagem seja por ele suportado, o mesmo se dando na hipótese de frete na operação de venda do produto industrializado.
>
> Observe-se que transferências de mercadorias entre matriz e filiais, ou entre filiais para comercialização ou industrialização, possuem natureza diversa da venda (transferência de propriedade), uma vez que continuam em propriedade da empresa. Como a transferência de mercadorias não se trata de venda de mercadorias com mudança de propriedade, não há que se falar em tributação pelas contribuições. Conseqüentemente, não geram crédito de PIS e COFINS os recebimentos de mercadorias em transferência. E havendo despesas de fretes nessas transferências, esses valores não darão direito a crédito de PIS e Cofins, pois não decorrerão de venda.

Além dos fundamentos utilizados para manter a glosa, a decisão recorrida também sustentou que as despesas com frete fazem parte do custo da mercadoria e, portanto, devem seguir o mesmo regime de tributação que a mercadoria transportada.

Original

No entanto, ao contrário do que foi decidido, o direito ao crédito pelo serviço de transporte (frete) não está condicionado à tributação do bem transportado. Não há qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se aplica apenas aos bens ou serviços não tributados ou sujeitos à alíquota zero, conforme previsto no artigo 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e não se estende aos serviços tributados que possam estar relacionados a eles, como é o caso:

> "Art. 3º (...) § 2o Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)
>
> II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)" (grifei)

Conforme evidenciado pela fiscalização, a questão em discussão não diz respeito à natureza da operação sujeita ao crédito, mas sim à alegada impossibilidade de aproveitamento do crédito devido ao fato de o bem transportado estar sujeito à alíquota zero ou não estar sujeito à tributação devido à sua aquisição junto a pessoa física, ou ainda devido à suspensão das contribuições ao PIS/Cofins. No entanto, essa restrição não está prevista na Lei.

Nesse sentido, podemos citar outros acórdãos deste Egrégio Conselho:

> "(...) CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO. O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições. Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte" (Processo n.º 13971.005212/200994 Sessão de 20/08/2014. Relator Alexandre Kern. Acórdão n.º 3403003.164. Voto Vencedor do Conselheiro Ivan Allegretti. Maioria grifei)
>
> ***
>
> "Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins
>
> Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005
>
> (...) COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição." (Processo n.º 10950.003052/200656. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403001.938. Maioria grifei)

O Ilustre Conselheiro Relator, Rosaldo Trevisan, em seu voto no julgamento do último acórdão mencionado acima, apresentou argumentos substanciais para justificar a aceitação do crédito em análise:

Original

> "A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1o da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2o do art. 3o da Lei no 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2o do art. 3o da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins): (...) Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo). Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado "contaminaria" também os serviços a ele associados.
>
> Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto" (grifei).

E no presente caso, a prestação de serviço de frete para o transporte de leite cru, seja remessa ou retorno para industrialização, faz parte do processo produtivo da Recorrente, sendo, portanto, admitida a tomada de crédito das contribuições incidentes sobre o serviço de frete.

Em relação aos serviços de higienização, contratados de empresas especializadas para o transporte de leite cru, constatou-se que a decisão recorrida não se pronunciou quanto à manutenção da glosa, presumindo, assim, que houve sua reversão. Portanto, deixo de me pronunciar sobre o pedido de reversão da glosa sobre serviços de higienização.

Nesses termos, determino a reversão da glosa relativa aos fretes na remessa e retorno de leite cru.

b) Frete de bens para revenda e devolução de venda de produtos acabados

Em relação aos dispêndios abordados neste tópico, observa-se que a decisão recorrida não os incluiu no tópico conclusivo, presumindo, portanto, que a glosa foi revertida. Além disso, nos fundamentos do voto recorrido, não houve manifestação para justificar a manutenção da glosa. Portanto, opto por não analisar os argumentos apresentados pela Recorrente.

c) FRETES REMESSA E RETORNO – frete de compra de pallets, remessa e retorno de pallets, remessa e retorno de armazenagem, devolução de vendas de produtos lácteos, remessa e retorno de mercadoria remetida para conserto, frete de reentrega e frete de carreto

Em relação aos itens glosados pela fiscalização, a Recorrente se pronunciou da seguinte forma:

> "...quanto aos fretes de reentrega, de carreto, de mercadoria remetida para conserto, de devolução de compras e de devolução de vendas, verifica-se que o

Original

> direito creditório da Manifestante está absolutamente assegurado pelo simples fato das compras e das vendas terem sido corretamente tributadas.
>
> Por fim, em relação aos fretes de compras de pallets, de remessas e retorno de pallets e de mercadorias remetidas para conserto, há que se evidenciar que as condições de armazenamento e transporte dos alimentos nos estabelecimentos industrializados estão regulamentadas pelas legislações federais[6]
>
> De acordo com a ANVISA, o estabelecimento no qual sejam realizadas algumas das atividades de produção/industrialização, fracionamento, armazenamento e transportes de alimentos industrializados devem propiciar condições tais que impeçam a contaminação e/ou a proliferação de micro-organismos e protejam contra a alteração do produto e danos aos recipientes ou embalagens.
>
> Assim, as aquisições e remessas e retornos de embalagens e vasilhames, se encaixam exatamente neste contexto, ou seja, tratam-se de itens essenciais a atividade social desenvolvida pela Manifestante
>
> **Referidas embalagens devem retornar ao estabelecimento de origem ou a outro pertencente ao mesmo titular, após cumprirem sua finalidade.** Tudo para cumprir as determinações legais, a fim de poder encerrar o ciclo produtivo da sua atividade econômica, qual seja, a produção e comercialização de produtos lácteos.
>
> Da mesma forma, resta evidente a natureza de insumo de tais despesas, de forma que os fretes aqui referenciados devem ser considerados no montante da base de cálculo do PIS.

Apesar dos argumentos apresentados pela Recorrente, não se vislumbra o direito ao crédito dos itens anteriormente relacionados, pois eles não se enquadram no conceito de insumo. Explico.

A Recorrente afirma que "aos fretes de reentrega, de carreto, de mercadoria remetida para conserto, de devolução de compras e de devolução de vendas, verifica-se que o direito creditório da Manifestante está absolutamente assegurado pelo simples fato das compras e das vendas terem sido corretamente tributadas". No entanto, não especifica concretamente o que seriam os serviços de reentrega, de carreto ou de mercadoria para conserto e qual sua relação com o processo produtivo.

Quanto aos demais itens, a Recorrente afirma que "em relação aos fretes de compras de pallets, de remessas e retorno de pallets e de mercadorias remetidas para conserto, há que se evidenciar que as condições de armazenamento e transporte dos alimentos nos estabelecimentos industrializados estão regulamentadas pelas legislações federais". De fato, o acondicionamento correto de mercadorias, incluindo o transporte de alimentos, deve ser feito dentro das condições exigidas pelos órgãos reguladores. Entretanto, as despesas com a aquisição dessas mercadorias, que não incorporam o bem produzido e retornam ao patrimônio da Recorrente, servindo apenas como meio de transporte ao destinatário final após o processo produtivo, não são passíveis de creditamento. O mesmo critério se aplica à remessa e retorno de embalagens e vasilhames.

Original

Dessa forma, mantêm-se as glosas dos fretes remessa e retorno.

(ii) Serviços de Armazenagem:

a) PALLETS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE - pallets de madeira, pallet de plástico, madeiras para pallets, serviço de carga e descarga, serviço de transbordo, serviço de movimentação de saída paletizada, serviço de aluguel de paleteira manual, serviços de locação de transporte de pallets manual.

Especificamente em relação à aquisição de pallets, a DRJ os tratou como sendo produtos de embalagens para transporte e não como embalagens de apresentação, admitindo-se que somente para a última hipótese o crédito seria passível de apuração:

> Além do mais, o próprio contribuinte admite que tais embalagens (pallets) são utilizados para transporte do produto final, devendo-se destacar que embalagens de produtos acabados não geram direito a crédito nos termos do item 56 do Parecer Normativo:
>
> 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. (gn)
>
> A única possibilidade de creditamento seria para embalagens de apresentação o que não é o caso dos pallets em questão.

A Recorrente, por sua vez, cita legislações federais da Anvisa e da Secretaria da Agricultura e Abastecimento. Discorre sobre a atividade de estocagem, argumentando que a aquisição de pallets não é uma escolha para a movimentação de cargas e o acondicionamento do leite, mas sim uma exigência da Anvisa. Aponta que os pallets utilizados no transporte do produto final não retornam à empresa e poderiam ser classificados como embalagens. Conclui que a aquisição de pallets consiste em despesa obrigatória visando propiciar segurança e manter a integridade do produto.

De fato, tratando-se de transporte de produtos alimentícios, deve haver todo cuidado e observância às normas que regulamentam esse tipo de atividade, a fim de evitar a exposição do produto ao contato com impurezas. Contudo, os pallets que desempenham a função de embalagem no transporte do produto devem ser indissociáveis do produto final e não retornar ao remetente da mercadoria para gerar créditos das contribuições. No presente caso, não obstante a Recorrente tenha afirmado que os referidos pallets não incorporam a embalagem como um todo e não retornam à sua propriedade, o fato é que, linhas atrás, a Recorrente afirmou o contrário quando tratou dos créditos de fretes na aquisição de pallets:

Original

> Assim, as aquisições e remessas e retornos de embalagens e vasilhames, se encaixam exatamente neste contexto, ou seja, tratam-se de itens essenciais a atividade social desenvolvida pela Manifestante
>
> **Referidas embalagens devem retornar ao estabelecimento de origem ou a outro pertencente ao mesmo titular, após cumprirem sua finalidade.** Tudo para cumprir as determinações legais, a fim de poder encerrar o ciclo produtivo da sua atividade econômica, qual seja, a produção e comercialização de produtos lácteos.

Nesse caso, em que há o retorno dos pallets, o creditamento das contribuições deve ser feito por meio da amortização dos bens que compõem o ativo imobilizado, não da forma como pretende a Recorrente. Portanto, mantêm-se as glosas relativas às aquisições de pallets utilizados para transporte.

Quanto aos serviços de transporte interno de produtos acabados, entendo que a decisão recorrida agiu corretamente ao manter as glosas, uma vez que se trata de serviços pós-produção que não geram créditos de PIS/COFINS, como segue:

> O interessado quer créditos de serviços de carga e descarga de mercadorias em geral, assim como da movimentação *cross docking* e dos serviços de movimentação e de separação de mercadorias (*picking docking*), colocando que tais serviços seriam intrínsecos aos já comentados serviços de fretes e de armazenagens. Quer ainda se creditar dos impostos e taxas envolvidas em tais serviços.
>
> De mesma forma que no tópico anterior, o conceito de insumo para fins de apuração do PIS e da Cofins não abrange esses tipos de serviços.
>
> Tais tipos de despesas não foram abrangidos pelo REsp nº 1.221.170 do STJ, continuando a se caracterizar como itens que não geram créditos das contribuições. Reproduzimos diversas decisões administrativas nesse sentido:
>
> ***Acórdão DRJ06 nº 106-2770, de 25/09/2020***
>
> ***MOVIMENTAÇÃO E TRANSPORTE***. *TOMADA DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *Na importação de insumos, o contribuinte poderá descontar créditos apurados com base no valor aduaneiro dos bens importados, na forma da Lei nº 10.865/2004. Por absoluta ausência de previsão legal,* ***não geram direito à tomada de créditos*** *os gastos não incluídos no valor aduaneiro, tais como armazenagem, frete interno, serviços aduaneiros,* ***carga e descarga, transbordo e arqueação****, ainda que tais dispêndios possam compor o custo desses bens ou serem necessários à sua recepção pela importadora. (gn)*
>
> ***DRJ/POR nº 14-107176, de 28/05/2020***
>
> *A Lei restringe o direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com frete pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, na operação de venda e quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora.* ***Operações de outra natureza como carga e descarga, transferências entre estabelecimentos próprios, dispêndios relacionados a logística, não ensejam direito a crédito****. (gn)*

Original

> ***Acórdão DRJ/POR nº 14-107871, de 22/06/2020***
>
> *Os custos e despesas incorridos com* ***movimentação de mercadorias*** *no armazém ou no embarque,* ***não geram créditos no regime da não cumulatividade****. (gn)*
>
> ***DRJ/CTA, Acórdão 6-66840, 26/06/2019***
>
> *SERVIÇOS DE DESESTIVA. SERVIÇOS ADUANEIROS.*
>
> *No regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins* **não é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios** com serviços aduaneiros *e* ***serviços de desestiva por falta de previsão legal****. (gn)*
>
> Em síntese, o conceito normativo de frete e de armazenagem não alcança o transporte interno e externo que se encontre dissociado da operação de venda (do bem produzido) em si mesma considerada.

Por esses motivos, a glosa dos serviços de transporte de carga e descarga dos produtos acabados deve ser mantida.

b) Armazenagem de produtos acabados frigorificados

Embora a Recorrente tenha separado esse tópico do anterior, o item em questão está relacionado aos serviços de transporte de produtos para o armazém, cuja glosa foi mantida conforme explicado anteriormente.

Portanto, seguindo o entendimento expresso no tópico anterior, a glosa dos serviços de armazenagem deve ser mantida.

iii) Despesas Administrativas gerais:

a) Serviços em geral - serviço de manutenção de equipamento informático, serviço de manutenção de geradores, serviço de mão de obra operacional terceirizada, serviço de planejamento e execução

A Recorrente solicita a reversão da glosa com base nos seguintes argumentos:

> Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS e COFINS há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição; com os serviços de manutenção, montagem e desmontagem, empregados em máquinas; equipamentos, veículos e logística estratégica empregada a fim de promover a produção de bens ou a prestação de serviços.
>
> Na prestação de serviço de manutenção de máquinas e equipamentos, também se inclui no conceito de despesas passíveis de creditamento as horas técnicas trabalhadas, os gastos com mão de obra operacional terceirizada, planejamento e execução do serviço.
>
> Além disso, para que haja a efetiva produção e comercialização das mercadorias da Recorrente, outros itens, que não apenas aqueles que passam a integrá-lo, tornam-se indispensáveis, notadamente considerando a conhecida globalização do mercado, que impõe a empresas que se atualizem, modernizem e acompanhem as rápidas demandas, ee forma que despesas com manutenção de

Original

> equipamento informático tornam-se essenciais à obtenção de êxito na atividade social dos contribuintes.
>
> Ademais, o frete pago na remessa de peças, quando a prestação de serviço de manutenção exige a sua troca, compõe o custo do bem a ser utilizado como insumo na prestação de serviço, podendo, portanto, ser utilizado como crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e COFINS.
>
> Oportuno ressaltar que as máquinas e equipamentos que foram objeto dos serviços de manutenção, estão todos inclusos no processo produtivo da empresa, de modo que todos são maquinários essenciais e necessários na produção de laticínios.
>
> E mais, importante deixar claro que não se trata de aumento de vida útil das máquinas e equipamentos, mas sim de manutenção necessária para o seu efetivo funcionamento.

Por essas razões, a glosa dos serviços de transporte de carga e descarga dos produtos acabados deve ser mantida.

b) Armazenagem de produtos acabados frigorificados Embora a Recorrente tenha separado esse tópico do anterior, o item em questão está relacionado aos serviços de transporte de produtos para o armazém, cuja glosa foi mantida conforme explicado anteriormente

Portanto, seguindo o entendimento expresso no tópico anterior, a glosa dos serviços de armazenagem deve ser mantida.

iv) Despesas Administrativas gerais:

a) Serviços em geral - serviço de manutenção de equipamento informático, serviço de manutenção de geradores, serviço de mão de obra operacional terceirizada, serviço de planejamento e execução A Recorrente solicita a reversão da glosa com base nos seguintes argumentos:

Apesar dos argumentos apresentados pela Recorrente, suas alegações são genéricas e não conseguem comprovar o direito alegado. Isso ocorre porque a Recorrente não demonstrou quais materiais e peças foram usados para a manutenção de máquinas e equipamentos, qual a função dos maquinários e quais serviços foram realizados. O mesmo se aplica ao pedido de crédito para as horas técnicas trabalhadas, os gastos com mão de obra operacional terceirizada e o planejamento e execução do serviço. Portanto, a glosa tratada neste tópico deve ser mantida.

v) Materiais Não incluídos no conceito de insumos – cadeados, estantes, papel toalha, soda líquida e soda cáustica, solvente água sanitária, detergentes, etc.

Embora os produtos mencionados pela Recorrente possam gerar créditos de PIS/COFINS, a simples menção desses produtos, sem a efetiva

Original

> demonstração de seu uso no processo produtivo, combinada com a demonstração de sua essencialidade ou relevância, impede o direito ao crédito, uma vez que o ônus da prova em processos creditórios recai sobre o contribuinte. Portanto, não basta alegar que houve gastos com esses produtos para que o direito ao crédito seja concedido, sendo necessário comprovar efetivamente o uso desses bens e serviços no processo produtivo, o que não foi feito em relação aos itens analisados. Assim, a glosa deve ser mantida.
>
> Por fim, este Conselho não tem competência para se pronunciar sobre a discordância em relação às compensações de ofício realizadas pela unidade de origem, nem para determinar o imediato ressarcimento do crédito já admitido, pois essa é uma questão que está atualmente sub judice e é de responsabilidade exclusiva do órgão de origem. Portanto, voto por dar parcial provimento para reverter a glosa de fretes na remessa e retorno de leite cru e na remessa/transferência de produtos não acabados entre estabelecimentos da Recorrente.

Quanto aos fretes na remessa ou transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente**,** transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

> Não obstante as bem lançadas razões do Conselheiro José Renato Pereira de Deus, relator, decano dessa egrégia turma de julgamento, a quem todos rendemos a nossa admiração, pedimos vênia para discordar, exclusivamente, em relação ao ponto em que, no seu voto, manifesta o entendimento de que deveria ser revertida a glosa referente à tomada de créditos das Contribuições Sociais não cumulativas sobre o valor dos gastos com **fretes de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.** Em seu voto, o ponto de discordância diz respeito ao item (i). Frete, letra b) F**rete de Transferência entre filiais**.
>
> Explicamo-nos.
>
> Os valores pagos a título de fretes relativos às transferências de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não se enquadram no conceito de insumo e tampouco se poderia dizer que a transferência de produtos acabados seria considerada operação de venda.
>
> De fato, ao menos em regra, não é possível afirmar que despesa ocorrida após o processo produtivo, isto é, depois de o produto estar acabado, possa configurar dispêndio consistente em custo de produção, ou seja, dispêndio que funcione como insumo para o processo produtivo.
>
> Da mesma forma, não havendo transferência de propriedade, isto é, de titularidade do bem produzido, não se pode dizer configurada uma operação de venda.

Original

Ora, não se tratando os fretes de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços e tampouco de operações de venda, não podem ser descontados do valor apurado, na forma do artigo 2º da Lei nº 10.637, de 2002, para determinação do valor da contribuição para o PIS/PASEP.

E nem se diga que os fretes relativos às transferências de produtos acabados entre estabelecimento do sujeito passivo atenderiam aos critérios da essencialidade e da relevância, conforme o estabelecido pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Segundo o que foi acordado em tal julgado, e levando em consideração o voto da Ministra Regina Helena Costa (fls. 79 e 80 do mencionado Resp), o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço": a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço"; a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência"; b) já o critério da relevância "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": b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva"; b.2) "por imposição legal".

Ora, evidentemente, o que produz a recorrente não depende intrínseca e fundamentalmente dos fretes entre seus estabelecimentos; os tais fretes tampouco constituem elemento estrutural e inseparável de seu processo produtivo e a sua falta não priva de qualidade, quantidade ou suficiência, seja o processo, seja o produto. Não atendem, portanto, o critério da essencialidade os fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.

Não sendo indispensáveis à elaboração dos produtos da recorrente, restaria saber se os tais fretes relativos às transferências de produtos acabados integrariam o processo de produção, seja por singularidades de sua cadeia produtiva, seja por imposição legal. Não há nos autos nada que comprove haver algo de singular na cadeia produtiva da recorrente que leve à conclusão de que os fretes em questão integrariam o seu processo de produção. Da mesma forma, não há imposição legal que possa tornar a transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da recorrente algo integrante de seu processo produtivo. Donde se conclui não atenderem ao critério da relevância.

Não é outro de outro modo que entende a Receita Federal. Tanto antes, quanto depois de firmado o entendimento pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio de sua Primeira Seção, quanto à definição do conceito de insumos, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecida no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Antes, através da Solução de Divergência Cosit nº 11, de 27 de setembro de

Original

2007. Depois, segundo o entendimento exarado no Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018. Vejamos:

> **Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018**
>
> [...]
>
> 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 adquirente6, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.
>
> 57. Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.
>
> 58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.
>
> 59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.
>
> 60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.

Original

> 61. Diferentemente, exemplificando a regra específica relativa a bens e serviços exigidos por legislação específica, cita-se o caso abordado na Solução de Consulta Cosit nº 12, de 26 de março de 2008 (ementa publicada no Diário Oficial da União de 22/4/2008), na qual se analisou caso concreto em que o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento exigia que pessoas jurídicas produtoras de vacinas de uso veterinário levassem o produto já finalizado até estabelecimento específico localizado em uma única cidade do país para receberem selo de qualidade e só então poderem ser comercializadas. Aplicando-se as disposições deste Parecer Normativo à espécie, concluir-se-ia que: a) os dispêndios da pessoa jurídica com a realização dos testes, compra e instalação dos selos permitiriam a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos, visto serem exigidos pela legislação específica para que o produto possa ser comercializado; b) os dispêndios da pessoa jurídica com o transporte do produto até o local de realização dos testes também se enquadrariam na modalidade de creditamento em voga, pois se trata de item absolutamente necessário para que se possa cumprir a exigência de instalação dos selos.

Esta e outras das Turmas Ordinárias da Terceira Seção têm adotado o entendimento aqui exposto e disso são exemplos os seguintes acórdãos entre diversos outros: 3302-010.164; 3302-010.167; 3302-010.173; 3302-010.174; 3302-013.322; 3302-013.323, 3401-006.919, 3401-006.906; 3401-006.910. Por todos, reproduzimos as ementa dos Acórdãos nº 3302-010.164 e nº 3302-013.323:

> **Acórdão nº 3302-010.164**
>
> [...]
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012 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 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, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.
>
> .....
>
> .....
>
> **Acórdão nº 3302-013.323**
>
> [...]
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170. STJ. O conceito de insumo, instituto disposto pelo inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, afere sua configuração, de modo a permitir o crédito, desde que enquadrado como essencial ou relevante ao processo produtivo do contribuinte, conforme entendimento fincado no Resp 1.221.170/STj, julgado sob a égide dos recursos repetitivos. GLOSA DE EMBALAGENS E FRETE NA AQUISIÇÃO DE

Original

> INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO. ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO. As embalagens utilizadas para armazenamento, deslocamento e entrega da mercadoria produzida - dentre outras peculiaridades da logística na cadeia comercial, devem ser consideradas como insumos, porque essenciais ao processo produtivo no caso do contribuinte, que produz gelatinas para usos cosméticos, alimentícios e farmacêuticos, impossibilitado o transporte via granel. Além disso, o frete na aquisição de insumos tem como base entendimento pacífico neste Tribunal pela possibilidade de creditamento das contribuições, porque essenciais, tendo em vista que são responsáveis pela logística do insumo que será utilizado na produção. CRÉDITO DE PIS E COFINS. ENERGIA ELETRICA. POSSIBILIDADE PELA LEI 10.833 E 10.637. O permissivo legal é expresso quando afirma que há possibilidade do contribuinte se utilizar de créditos de energia elétrica, ainda que a destempo nos meses subsequentes, por força do artigo 3º, parágrafo 4º, das Leis 10.637 e 10.833. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE. CRÉDITO DE PIS E COFINS. Não é permitido o creditamento das contribuições nos fretes das operações realizadas com produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. CONCEITO DE INSUMO. ANÁLISES LABORATORIAIS DE QUALIDADE DO PRODUTO. São consideradas como essenciais as análises laboratoriais realizadas nas etapas do processo produtivo do contribuinte em questão, por se tratar de gelatina destinada à produção dos segmentos alimentício, farmacêutico e coméstico, de modo que, não há como estabelecer e manter a qualidade técnica e sanitária do produto sem respectivo serviço.

Não se poderia deixar de apontar que as decisões mencionadas não foram unânimes[1]. Ademais, há decisões, também tomadas por maioria, em sentido contrário, isto é, de que haveria direito ao creditamento dos valores relativos aos fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também tem adotado o mesmo entendimento e disso são exemplos os acórdãos nº 9303-013.585, 9303-013.588, 9303-013.589, 9303-013.675, 9303-013.779, 9303-013.781,

[1] Nos exemplos cuja ementa foi reproduzida, as decisões foram da seguinte forma:

Decisão
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acórdão 3302-010.164
[...]
Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Raphael Madeira Abad (relator), Jorge Lima Abud e José Renato Pereira de Deus. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Denise Madalena Green.
.....
.....
Acórdão 3302-013.323
[...]
Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (a) por unanimidade de votos, pela reversão das glosas relativas às embalagens e ao frete nas operações de aquisição de insumos; às despesas com energia elétrica; e ao ativo imobilizado; (b) por maioria de votos, pela manutenção das glosas quanto ao armazenamento e frete na operação de venda, vencido o Conselheiro José Renato Pereira de Deus, que votou pela reversão dessas glosas. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-013.320, de 28 de junho de 2023, prolatado no julgamento do processo 10925.905137/2010-64, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Original

9303-013.784, 9303-013.785, 9303-013.777 dos quais reproduzimos abaixo a ementa do Acórdão nº 9303-013.785, Relatora Conselheira Erika Costa Camargos Autran, que havendo ficado vencida, teve como redator designado do voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008 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. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008 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.

Entretanto, do mesmo modo que tem ocorrido nas turmas ordinárias, a CSRF tem decidido de maneira não unânime, ora decidindo pelo direito o creditamento, ora decidindo por impossibilidade de que se mantenha o creditamento.

Com o devido respeito a todas as decisões que vêm sendo prolatadas, não vemos razão para que permaneçam vacilando entre a possibilidade e a impossibilidade de creditamento. Isso porque há orientação jurisprudencial firme e pacífica do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que os fretes — salvo na hipótese do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003 que, por força do inciso II, do artigo 15 da mesma lei, deve ser aplicada às contribuições para o PIS/PASEP — ficaram de fora do conjunto daquelas despesas incorridas que gerariam direito ao creditamento.

Neste sentido, espelham melhor a posição do colegiado, no julgamento atual quanto ao tema, o votos vencedores da Conselheira Denise Madalena Green, desta turma ordinária, no Acórdão nº 3302-010.164 e do Conselheiro Rosaldo Trevisan, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no já mencionado Acórdão nº 9303-013.785, cujos fundamentos agregamos a este voto como razões de decidir.

Vejamos parte do que diz em seu voto, no acórdão supra referido, a Conselheira Denise Madalena Green:

> Não é possível atribuir ao frete entre estabelecimentos de produtos acabados a natureza jurídica do crédito de insumo, pois, nesse caso, não existe mais processo de produção e sim processo de logística, através do qual a empresa definirá o melhor meio de escoar sua produção. Portanto, ficam prejudicados os

Original

argumentos para sustentar o crédito sobre fretes de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Além do mais, como exaustivamente tratado acima, as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor. Não se reconhece o direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferências internas das mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, pois tais operações não estão intrinsecamente ligadas às operações de venda.

Nessa linha, mostra-se acertada a conclusão de que a recorrente não tem direito de ter reconhecido o aproveitamento com relação aos valores de fretes decorrentes do transporte interno de mercadorias entre os seus estabelecimentos e/ou centros de distribuição e logística (fretes de transferência/intercompany) de mercadorias destinadas à venda.

Dito isto, após minuciosa pesquisa jurisprudencial, verifiquei que o Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência dominante no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados. Segue um resumo da pesquisa jurisprudencial:

RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF. RECURSO NÃO PROVIDO. 1. "É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omisso, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF". (AgInt no AREsp 1031163/RJ, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 20/06/2017, DJe 29/06/2017) 2. A falta de particularização do dispositivo de lei federal objeto de divergência jurisprudencial consubstancia deficiência bastante a inviabilizar a abertura da instância especial. Incidência da Súmula 284/STF. 3. Agravo interno a que se nega provimento" (STJ, AgInt no AREsp 1.198.768/SC, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe de 05/03/2018).

RIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS A TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O direito ao creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, decorre da utilização de insumo que se incorpora ao produto final, e desde que vinculado ao desempenho da atividade empresarial. 2. 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. Precedentes. 3. "A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013) . 4. Agravo regimental desprovido. (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.386.141 - AL (2013/0170725-4), Rel. Ministro Olindo Menezes, DJe de 14/12/2015). (grifou-se)

Original

> [...]
>
> E mantém-se, aqui, o entendimento externado nos julgados acima, com a convicção de inexistência de supedâneo legal para a tomada de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na não-cumulatividade, em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, devendo ser mantidas as glosas correspondentes.

E o Conselheiro Rosaldo Trevisan em seu voto vencedor, no Acórdão nº 9303-013.785, no sentido que a Conselheira Denise Madalena Green, afirma que não existe fundamento legal para o creditamento pretendido pela recorrente em relação às transferências entre os seus estabelecimentos. Seja porque não se enquadram no conceito de insumos, seja porque não se podem considerar, e não são, fretes sobre operação de venda, a reclamar incidência do inciso IX do artigo 3º, combinado com inciso II do artigo 15, ambos da Lei n 10.833, de 2003. Reproduz-se em parte:

> Entende-se relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial no 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3o das leis de regência das contribuições, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.
>
> E o REsp no 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio web do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra "frete". Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com "fretes". Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:
>
> (...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente**: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (grifo nosso).
>
> Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:
>
> (...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (grifo nosso)

Original

[...]

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".

[...]

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3o Lei no 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: ("frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor"), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos inequivocamente não constitui uma venda. Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

E, ao contrário da CSRF, de jurisprudência inconstante e até titubeante em relação ao assunto, **o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime** em relação ao tema aqui em análise (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos), como se registra em recente REsp. de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE**. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO. I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973. II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade. **III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa**. IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas. V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso. VI - Agravo Interno improvido." (AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) (grifo nosso)

Original

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. 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

Original

> 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)
>
> [...]
>
> Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3o das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacifico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3o da Lei no 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise.

Enfim, por todo o exposto, e levando em conta o que o houve de convergência no colegiado com o voto do relator, voto no sentido de se conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar parcial provimento para reverter a glosa de fretes na remessa e retorno de leite cru e na remessa ou transferência de produtos não acabados entre estabelecimentos da recorrente, mantida a glosa em relação aos fretes na remessa ou transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente.

Original

Conclusão

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa de fretes na remessa e retorno de leite cru e na remessa ou transferência de produtos não acabados entre estabelecimentos da recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente Redator

Original