



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.914775/2011-07
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.964 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 12 de abril de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
SLC ALIMENTOS LTDA

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE.
ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na não-cumulatividade, deve ser compatível com o estabelecido de forma vinculante pelo STJ no REsp 1.221.170/PR (atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida).

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE (AUTÔNOMO). NÃO CUMULATIVIDADE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE, DESDE QUE NÃO HAJA VEDAÇÃO LEGAL.

O inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que regem as contribuições não cumulativas, garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II do § 2º do art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo adquirente dos produtos sujeitos à alíquota zero ou com suspensão, desde que o frete tenha sido efetivamente onerado pelas contribuições, e que não haja vedação leal a tal tomada de crédito. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo adquirido e do frete a ele relacionado, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago a pessoa jurídica, na situação aqui descrita.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. NÃO CUMULATIVIDADE 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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que as situações enfrentadas no paradigma e no recorrido apresentam diferenças substanciais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso interposto pela Fazenda Nacional, e, também por unanimidade, por negar-lhe provimento. No que se refere ao Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, pelo conhecimento parcial, apenas no que se refere a “frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa”, e em negar provimento na matéria conhecida, por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais de divergência interpostos pela **Fazenda Nacional** e pelo **Contribuinte**, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-007.345**, de 17/02/2020, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento/CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo trata de **Pedido de Restituição e Declaração de Compensação** (PER/DCOMP), enviada eletronicamente em 14/08/2006 (fls. 59 a 64), referente a créditos de Contribuição para o PIS/PASEP. Conforme o **Despacho Decisório** de fls. 72 a 76, emitido em 24/08/2009, o Contribuinte indicou um crédito de R\$ 34.829,17, referente ao pagamento efetuado em 15/01/2004, com o código de receita 8109, do P.A. 31/12/2003, no valor total de R\$ 78.613,45. No entanto, a referida compensação não foi homologada porque o DARF indicado como crédito estava totalmente utilizado para extinguir débito de mesmo tributo e período de apuração, conforme informação constante em DCTF do Contribuinte, não tendo sido, portanto, homologada a compensação.

O processo trata de **Pedido de Ressarcimento e Declaração de Compensação** (PER/DCOMP), relativo ao saldo credor de COFINS não cumulativa, oriundo de operações referentes a receitas não tributadas no mercado interno (art. 16 da Lei 11.116/2005), no período de 01/04/2010 a 30/06/2010. No **Despacho Decisório** prolatado pela RF/Porto Alegre/RS foi parcialmente indeferido o pedido, conforme Informação Fiscal.

Cientificado do Despacho, o Contribuinte apresentou a **Manifestação de Inconformidade**, adicionando cópia de documentos e argumentando, em síntese, que: (a) há ausência de fundamentação/motivação nas glosas das despesas de fretes de transferência de matéria-prima para depósito e de fretes de transferências entre estabelecimentos; (b) o conceito de insumo na legislação que rege a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS é mais amplo que o utilizado pela fiscalização; (c) há direito a apurar créditos sobre as despesas com o controle de pragas (insetos e roedores); (d) são legítimos os créditos apurados sobre as despesas de fretes de transferência de matéria-prima para depósito e entre os estabelecimentos da própria pessoa jurídica, com o fundamento de que tais despesas lançadas seriam desdobramentos das despesas dos fretes incorridos nas operações de venda; (e) há direito a apuração de créditos sobre os fretes incorridos nas operações de compra de bens não sujeitos a tributação das referidas contribuições ou com tributação suspensa (crédito presumido); (f) há direito a créditos sobre despesas com aluguéis de veículos e despesas com serviços de armazenagem de cargas, relativas ao aluguel de *pallets*, intrínsecas à sua atividade, assim como para despesas de aluguéis de contêndores de entulhos/resíduos; e (g) há direito a crédito sobre despesas de aluguéis de guinchos. Alternativamente, caso não seja deferido o direito creditório integral em relação aos fretes de matéria-prima para depósito, requer o direito ao registro do crédito presumido decorrente do custo de aquisição de arroz em casca de produtor, com fundamento no art. 8º da Lei 10.925/2004. Demanda, por fim, o direito de juntar outros documentos que possam corroborar com a comprovação da legitimidade dos créditos pleiteados.

O recurso foi apresentado à **DRJ/Porto Alegre/RS**, que considerou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, sob os seguintes fundamentos: (a) não cabe o reconhecimento de créditos quanto às despesas com controle de pragas; (b) no que se refere aos fretes nas aquisições de insumos tributados à alíquota zero e com suspensão, se não ocorreu a tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima; (c) sobre movimentação e acondicionamento de mercadorias não podem ser descontados crédito das contribuições, por não se configurarem como despesas de armazenamento; (d) fretes entre estabelecimentos da mesma empresa não geram créditos; e (e) não geram ainda créditos, segundo a legislação de regência das contribuições, outras despesas fora do conceito de insumos, como Aluguéis de Veículos,

Contentores e Guinchos, Armazenagem de Cargas (serviços de carga e descarga, e aluguel de *pallets*).

Cientificado do Acórdão da DRJ, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, requerendo, em resumo, que seja adotado conceito mais amplo de insumos, abrangendo controle de pragas, frete de transferência entre estabelecimentos da empresa, frete sobre compras de matéria-prima tributada sob alíquota zero ou tributação suspensa, compras de arroz com casca a título de insumo para a produção (requerendo, sucessivamente, caso não seja deferido o direito creditório integral, que seja deferido crédito presumido), despesas com movimentação e acondicionamento de mercadorias/insumos, aluguel de *pallets*, alugueis referentes a contentores para remoção de entulhos/resíduos e guinchos, e ativo imobilizado lançado extemporaneamente. Por fim, requer a correção, pela taxa SELIC, aos créditos pleiteados, desde o protocolo de cada pedido administrativo.

Os autos, então, vieram ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário, que foi consubstanciado no **Acórdão nº 3401-007.345**, de 17/02/2020, que **deu parcial provimento** ao recurso apresentado, da seguinte forma: por unanimidade de votos, para **negar provimento** ao recurso quanto a: (a) Despesas com movimentação/transferência de mercadorias; (b) Frete entre estabelecimentos de material administrativo; (c) Aluguel de contentores de entulho/resíduos; (d) Aluguéis de veículos e despesas com táxi executivo; (e) Aluguel de guinchos para montagem de máquinas e equipamentos, relativos à produção do arroz DPU e relativos a montagem da usina; e (f) correção pela taxa SELIC. Ainda por unanimidade de votos, **deu-se provimento** ao recurso quanto a: (g) despesas relativas ao controle de pragas; e (h) Despesas com *palletes*, por exigência do MAPA para armazenagem. Por maioria de votos, **deu-se provimento** ao recurso quanto a: (h) frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Mara Cristina Sifuentes. E por voto de qualidade, **negou-se provimento** ao recurso quanto ao Frete entre estabelecimentos de produtos acabados, vencidos os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias (relatora), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e João Paulo Mendes Neto.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão, a **Fazenda Nacional** apresentou **Recurso Especial** apontando divergência jurisprudencial que diz respeito à matéria: “**Creditamento sobre fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa**”, indicando como paradigmas os Acórdãos **9303-005.154** e **9303-009.754**.

No **Acórdão recorrido**, a Turma julgadora deferiu o direito em discussão, conforme se vê já no dispositivo da decisão, ao dar provimento ao recurso quanto ao “frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa. De outro lado nos Acórdãos **paradigmas**, a 3ª Turma da CSRF defendeu que, o aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos tributados à alíquota zero e/ou com suspensão da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para as contribuições em análise.

No Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendeu-se que restou demonstrada a divergência suscitada, tendo o **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial da 4ª **Câmara** / 3ª Seção do CARF, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara, **dado seguimento** ao recurso.

Cientificado de tal Despacho de Admissibilidade, o Contribuinte apresentou suas **Contrarrrazões**, pugnando para que seja inadmitido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional ante à ausência de: (a) comprovação da divergência jurisprudencial referente ao conceito de insumo, especificadamente no Acórdão paradigma 9303-005.154; e (b) similitude entre a decisão recorrida e o Acórdão paradigma 9303-009.7549). Subsidiariamente, requer que, no mérito, seja negado provimento ao recurso, mantendo-se o decidido no acórdão recorrido.

O **Contribuinte** apresentou ainda **Recurso Especial** apontando divergência jurisprudencial que diz respeito às seguintes matérias: 1) “**transferência de matérias-primas entre estabelecimentos da empresa**” (indicando o Acórdão paradigma 3201-006.592); 2) “**fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa**” (paradigmas 9303-005.116 e 9303-009.981); 3) “despesas de alugueis de veículos”; 4) “alugueis de contentores de entulhos e resíduos”, e 5) “**despesas com alugueis de guinchos**” (paradigma 3302-002.855).

No Exame de Admissibilidade chegou-se a conclusão que, para a matéria 3, “despesas de alugueis de veículos”, a divergência não restou comprovada, e, para a matéria 4, “alugueis de contentores de entulho e resíduos”, o Contribuinte apresentou como paradigma o Acórdão 3003-000.100, prolatado por turma extraordinária, o que não atende a requisito regimental de admissibilidade (art. 67, § 12 do Anexo II do RICARF). Já para as matérias 1, 2 e 5, acima especificadas, a divergência suscitada restou configurada. Nesses termos, no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial do Contribuinte, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara / 3ª Seção do CARF, foi **dado seguimento parcial** ao recurso, para essas três matérias.

Cientificado do Despacho de Admissibilidade, o Contribuinte interpôs o recurso de **Agravo**, que foi **rejeitado** pela Presidente da CSRF, em **Despacho de Agravo**.

A Fazenda Nacional, notificada sobre a admissibilidade parcial, apresentou suas **Contrarrrazões**, pugnando para que seja negado provimento ao recurso interposto, mantendo-se o decidido no acórdão recorrido.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 17/11/2022, para dar seguimento à análise dos Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento - RE da Fazenda Nacional

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da 4ª Câmara / 3ª Seção do CARF. Contudo, em face dos argumentos apresentados pela Contribuinte em sede de contrarrrazões, requerendo que seja negado seguimento, entendo ser necessária análise dos demais requisitos de admissibilidade. Isso porque se alega haver ausência de: (a) comprovação da divergência

jurisprudencial referente ao conceito de insumo, especificadamente no Acórdão paradigma 9303-005.154; e (b) similitude entre a decisão recorrida e o Acórdão paradigma 9303-009.7549).

Recorde-se que no Despacho de Admissibilidade, foi dado seguimento ao apelo quanto ao “Creditamento sobre **fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa**”, indicando como paradigmas os Acórdãos 9303-005.154 e 9303-009.754.

No acórdão recorrido, o colegiado decidiu expressamente o direito em foco, conforme se percebe em excerto do voto condutor:

“Se, em casos normais, o frete sobre a aquisição de insumos custeado pela empresa é passível de crédito, não há motivação para que seja tratado de forma diversa nos casos da matéria-prima não ser tributada, visto que a despesa e seu tratamento tributário não apresentam diferenças. Assim, entendo que a decisão de piso mereça ser reformada para que **o direito ao crédito sobre os fretes de matéria-prima, independente do regime de tributação imposto a estas, seja reconhecido**”. (grifo nosso)

Aliás, o resultado do julgamento em relação a tal tema restou consignado em ata da seguinte forma: “*Por maioria de votos, dar provimento ao recurso quanto ao frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Mara Cristina Sifuentes*”. (grifo nosso)

O primeiro acórdão paradigma indicado pela Fazenda Nacional (9303-005.154) se refere ao mesmo contribuinte (SLC Alimentos LTDA), e trata, flagrantemente, da mesma situação:

“PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. **FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE**. Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins”. (Acórdão 9303-005.154, Rel. Cons. Tatiana Midori Migiyama, qualidade, vencidas a relatora e os Cons. Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, Red. Designado Cons. Andrada Márcio Canuto Natal, sessão de 17.mai.2017 - participaram ainda do julgamento os Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos e Charles Mayer de Castro Souza) (grifo nosso)

Pouco relevantes, no caso, as alegações genéricas de que jurisprudência posterior disporia em sentido contrário, ou de que, simplesmente pelo fato de o acórdão ter data anterior a decisão vinculante do STJ sobre o tema (REsp 1.221.170/PR), seria inadmissível como paradigma.

A mesma similitude cristalina em relação ao decidido no acórdão recorrido é perceptível no segundo paradigma (9303-009.754):

“CUSTOS. **FRETES. AQUISIÇÕES. INSUMOS DESONERADOS (ALÍQUOTA ZERO/SUSPENSÃO). CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE**. O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos tributados à alíquota zero e/ ou com suspensão da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para o PIS e COFINS”. (Acórdão 9303-005.154, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, qualidade, vencidos os Cons. Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, sessão de 11.nov.2019 - participaram ainda do julgamento os Cons.

Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire) (*grifo nosso*)

Assim, resta clara a dissidência diametral de posicionamento jurídico entre acórdão recorrido e paradigmas, que efetivamente trataram de situações semelhantes.

Portanto, cabe o conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do Mérito - RE da Fazenda Nacional

O Recurso Especial da Fazenda Nacional, como exposto, resume-se à possibilidade (ou não) de tomada de créditos, na não cumulatividade, em relação a **“fretes na aquisição de insumos (matéria prima) tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa”**.

A glosa efetuada pela fiscalização, e confirmada pela DRJ, parte do argumento de que como os insumos são adquiridos à alíquota zero, não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima. Se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima, como o frete ou seguro, pois a natureza da tributação incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal. Assim, em relação aos fretes de produtos sujeitos à alíquota zero, o fisco negou o crédito, e em relação aos fretes de produtos com tributação suspensa, concedeu apenas o crédito presumido.

No acórdão recorrido, o colegiado entendeu majoritariamente que, se em casos normais, o frete sobre a aquisição de insumos custeado pela empresa é passível de crédito, não há motivação para que seja tratado de forma diversa nos casos em que a matéria-prima não é tributada, visto que a despesa e seu tratamento tributário não apresentam diferenças, concluindo que o direito ao crédito sobre os fretes de matéria-prima, independente do regime de tributação imposto a estas, deve ser reconhecido.

No recurso especial, a Fazenda Nacional entende que se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima, como o frete.

A questão não é nova neste colegiado, sendo recorrente em todas as últimas sessões de julgamento da CSRF, inclusive nas mais recentes composições do colegiado:

“NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES. Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, **fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições**) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de

crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003). (Acórdãos **9303-013.854 a 859**, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, maioria, vencidos os Cons. Vinícius Guimarães e Gilson Macedo Rosenburg Filho, sessão de 16.mar.2023) (*grifo nosso*)

A nosso ver, o frete de aquisição efetivamente pode ser computado de forma apartada do bem adquirido, em nota autônoma, sendo contabilizado de forma a aclarar que não está abrangido pelo tratamento conferido ao insumo transportado.

É certo que esses elementos nem sempre restam claros no processo, e que devem ser checados pela unidade da RFB responsável pela execução do decidido por este tribunal administrativo.

O que não se pode admitir é o creditamento em situações vedadas pela legislação (por exemplo, a descrita no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003: “*aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*”). Ou a geração de crédito básico para situações que não foram tributadas na etapa anterior.

Portanto, não cabe a tomada de crédito em uma aquisição de insumo tributado à alíquota zero (ou de outra forma desonerado) na qual o valor de aquisição já compute o frete, utilizando a alíquota do insumo, não havendo registros contábeis e fiscais autônomos.

Por outro lado, se a aquisição do insumo for registrada e contabilizada de forma autônoma do frete correspondente, e sujeita a tributação (não gozando do mesmo tratamento do bem adquirido), é possível a tomada de crédito em relação ao frete, ainda que o bem tenha sido tributado à alíquota zero ou desonerado.

Assim aclaramos no voto vencedor constante dos Acórdãos 9303-013.592 a 594:

“CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESONERADOS. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

É possível a tomada de crédito em relação a frete na aquisição de insumos desonerados, desde que não se enquadre a situação em vedação legal expressa, sendo destacado o frete em nota referente a operação autônoma, que tenha sido objeto de efetiva tributação pelas contribuições na sistemática não cumulativa.
(*grifo nosso*)

O que se busca evitar, com esse entendimento, é tanto a obtenção indevida de crédito básico da não-cumulatividade por operação que não tenha efetivamente sido tributada, quanto o cerceamento do direito de crédito básico da não-cumulatividade a operação efetivamente tributada, e que não tenha incidido nas vedações legais à tomada de crédito.

A afirmação constante dos precedentes da CSRF nos processos referentes ao mesmo sujeito passivo, no sentido de que o frete na aquisição não seria gerador de créditos, por não se enquadrar como insumo, não resiste ao texto da nova Instrução Normativa Consolidadora (IN RFB 2.121/2022), que dispõe, em seu art. 176:

“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:**

(...) XV - **frete e seguro no território nacional quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;**

(...) XVIII - **frete e seguro relacionado à aquisição de bens considerados insumos que foram vendidos ao seu adquirente com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência; (...)** (grifo nosso)

Assim, acentuo a convicção no sentido de que os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado.

Portanto, legítima a tomada de créditos básicos sobre os fretes que tenham sido efetivamente tributados (com alíquota diferente de zero, e que não tenham sido de outra forma desonerados), registrados de forma autônoma, e se refiram a aquisição de insumos não onerados, pelo que, nestas circunstâncias, cabe a negativa de provimento ao apelo fazendário.

Pelo exposto, cabe a **negativa de provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do Conhecimento - RE do Contribuinte

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de julgamento - 4ª Câmara, de 09/06/2021, sendo perceptível ao menos em uma das três matérias a divergência jurisprudencial, referente a “**fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa**”.

Para o tema admitido como “**transferência de matérias-primas entre estabelecimentos da empresa**” é preciso esclarecer, contudo, que **não se trata, de fato, nem de frete de transferência, e nem entre estabelecimentos da empresa.**

Entre as atividades econômicas do Contribuinte está o armazenamento do arroz “verde” em silos, bem como de secagem do arroz em casca ao produtor. E, em seu recurso voluntário, afirma-se que essa prestação de serviços a terceiros (produtores) quase sempre culmina na negociação do arroz em casca destes com o prestador de serviços (que é o próprio Contribuinte):

“Na sua atividade econômica, a ora Recorrente presta serviços de armazenamento do arroz “verde” em silos, bem como de secagem do arroz em casca ao produtor. **Na quase totalidade das vezes, após a prestação desses serviços,** o produtor negocia a venda do arroz em casca à própria Recorrente, **visto que o produto já está armazenado nos silos da empresa**”. (grifo nosso)

Nessas aquisições, o Contribuinte credita-se das despesas de fretes no transporte desse arroz para os seus silos, ou seja, de uma despesa que acabou se tornando um frete na aquisição do arroz em casca e, como tal, passa a fazer parte do custo do seu processo produtivo.

Portanto, resta claro que se trata de frete pretérito, que era referente a prestação de serviços a terceiros, posteriormente convertida em aquisição. Não existe nenhuma locomoção de matéria-prima entre estabelecimentos da empresa, durante o processo produtivo, no caso.

O paradigma colacionado (Acórdão 3201-006.592) trata de caso substancialmente diferente (fretes e carretos de empresa transportadora contratados junto a terceiros para reforço da frota).

Não vislumbramos, no caso, nenhuma similitude fática apta a contrapor o juridicamente decidido, de forma unânime, no acórdão recorrido, no sentido de que:

“Conforme informações trazidas pela própria recorrente, a movimentação do arroz em casca para os silos localizados em seus depósitos é realizada à título de prestação de serviço a terceiros, atividade apartada de seu processo produtivo e que é remunerada separadamente. Ocorre que, em alguns casos – os quais não foram individualmente apontados – poderá haver negociação e compra das mercadorias pela recorrente para que seja utilizada em sua produção. Ou seja, após a mercadoria já se encontrar em seu depósito e os serviços de movimentação e armazenagem já houverem sido pagos, poderá haver uma operação de compra e venda.

Assim, não resta demonstrado que tais despesas estão relacionadas ao processo produtivo, tampouco, que são arcadas pela recorrente, motivo pelo qual entendo que a decisão de piso deve ser mantida.” (*grifo nosso*)

Não há, assim, a nosso ver, vestígio de divergência jurídica entre o acórdão recorrido e o paradigma colacionado (Acórdão 3201-006.592), que tratam de temas absolutamente distintos.

No que se refere ao tema “**despesas com aluguéis de guinchos**”, invocando como paradigma da divergência o Acórdão 3302-002.855, também merece apas o exame de admissibilidade, visto que estão, acórdão recorrido e paradigma, a tratar não só de dispositivos normativos diferentes como de situações fáticas distintas.

O acórdão recorrido, registre-se, negou provimento, de forma unânime, para a acolhida de créditos em relação a “aluguel de guinchos para montagem de máquinas e equipamentos utilizados em obras da empresa”, como registrado no voto condutor:

“Quanto aos **guinchos utilizados para a termoeletrica construída pela empresa**, entendo que a questão mereça ainda mais cuidado. Isto porque, deve-se verificar o propósito da obra e quais linhas produtivas a mesma abastece, a fim de que se **evite permitir o crédito sobre despesas não relacionadas a produção** ora avaliada, ainda que não tenham sido apresentados muitos esclarecimentos nos autos.

No entanto, o ponto central quanto as despesas descritas nesse item, ainda que legítimas, é que essas foram pleiteadas e registradas de forma equivocada, o que inviabiliza a homologação pleiteada. Isto porque **a recorrente defende seu direito ao crédito com base no inciso VI do art. 3º da Lei 10.833/03**, enquanto despesas relativas a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa” (*grifo nosso*).

Avaliando as despesas em questão, verifica-se que **não se trata de aluguel de máquina/equipamento a ser utilizado no processo produtivo** em si, tal qual dispõe o inciso em questão, mas de guincho que será utilizado para que tais máquinas/equipamentos sejam devidamente instalados e utilizados. Ou seja, trata de

despesa com obras e montagem da fábrica, o que não é abarcada por este inciso e sequer pode ser creditada de forma direta e em parcela única.

Diante disso, verifica-se que **tais despesas não estão relacionadas com processo produtivo em si, mas com a instalação e montagem do ativo imobilizado**, motivo pelo qual verifica-se que o as despesas foram contabilizadas e creditadas de forma equivocada pela recorrente, o que enseja a manutenção da glosa.” (grifo nosso)

Já no Acórdão 3302-002.855 (paradigma colacionado) o Contribuinte adota como fundamento exatamente a vinculação ao processo produtivo, para solicitar o crédito, como ali relatado:

“SERVIÇOS DE GUINCHO

- **no exercício de suas atividades produtivas**, a empresa, não raras vezes, se sujeita à aquisição de serviços de guincho, sendo tais serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País e dão direito a crédito calculado sobre as respectivas aquisições, já que são **utilizados como insumos**, nos termos da IN SRF nº 404, de 2004. Também se caracterizam como custos que são arcados pela empresa para o envio de suas mercadorias para o exterior e logística;

- a decorrência destes custos é o direito ao respectivo crédito, com base na regra do **inciso II** do § 3º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que reproduz;” (grifo nosso)

O provimento, contudo, não se deu de acordo com o solicitado pelo contribuinte, mas em enquadramento diverso, conforme se percebe de excerto do voto condutor:

Com relação às despesas com **aluguel ou serviço de guincho usado para carregar caminhões com os produtos fabricados pela recorrente**, entendo que tem razão a recorrente porque a legislação autoriza o crédito deste tipo custo, independente da atividade onde o equipamento foi empregado, conforme expressamente determina o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/03, (...) Portanto, a condição para o creditamento é que o equipamento alugado seja utilizado “nas atividades da empresa” (no plural) e não na atividade industrial da empresa”.

Naquele caso, é preciso recordar que o colegiado não apreciou aluguel de guinchos para utilização no ativo imobilizado (tema para o qual poderia não haver o consenso logrado para os aluguéis analisados por aquele colegiado, para transporte de produtos), e que houve manifestação sobre pedido fundado no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições em comento (como insumo), tendo o pedido sido reenquadrado pelo relator para inciso diverso, o que culminou no entendimento interpretado pelo despacho de admissibilidade como divergente do acórdão recorrido.

Diante dos dois julgados apresentados (acórdão recorrido e paradigma), não tenho convicção de que se um dos colegiados estivesse a analisar a situação apresentada pelo outro haveria, de fato, divergência. A nosso ver, parece existir divergência apenas em tese generalizante levantada pelo relator do paradigma, que extrapola o teor do caso concreto julgado por aquele colegiado.

Portanto, cabe o **conhecimento parcial** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, restrito a “**fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa**”.

Do Mérito - RE do Contribuinte

Cabe, de início, recordar que a divergência submetida a esta câmara uniformizadora resumia-se a três temas, por nós reduzidos a um, em reparo efetuado ao exame

de admissibilidade: “**fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa**” (paradigmas **9303-005.116** e **9303-009.981**).

Quanto ao conceito de insumos, para efeito da legislação que rege a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, na não cumulatividade, é inequívoco que este colegiado adota o posicionamento vinculante estabelecido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR. Aliás, é notório que tal posicionamento foi fortemente influenciado pelas próprias decisões do CAREF, que já caminhavam no sentido de que o conceito não seria tão restritivo quanto o estabelecido na legislação do IPI e nem tão amplo quanto na legislação que rege o IR. Assim, deve o conceito de insumo, no caso em análise, ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Nesse sentido analisa-se, a seguir o tema que é objeto do recurso especial conhecido, trazido à análise desta Câmara.

Tal tema, registre-se, é igualmente conhecido e recorrente nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, que se alinha, no caso, ao posicionamento unânime e assentado no âmbito do STJ.

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

Mais recentemente, com a nova composição da CSRF, a matéria continuou a ser decidida contingencialmente, longe de externar um posicionamento sedimentado. Veja-se o resultado registrado em ata para o Acórdão 9303-013.338 (processo administrativo nº 10480.722794/2015-59, julgado em 20/09/2022):

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

Não se pode afirmar, categoricamente, qual é a posição conclusiva na apreciação de tal tema, na CSRF. Aparentemente, na composição recente da 3ª Turma da CSRF, metade dos conselheiros (Cons. Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Ana Cecilia Lustosa da Cruz) entendia que tal crédito seria duplamente admissível, tanto com base no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições (“*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*”), quanto com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (“*frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*”).

É relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de

regência das contribuições, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

E o REsp nº 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio *web* do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente**: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (*grifo nosso*)

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (*grifo nosso*)

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

“(…) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas**.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente**, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (...)” (*grifo nosso*)

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. O raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

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

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

E, ao contrário da CSRF, de jurisprudência inconstante e até titubeante em relação ao assunto, **o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime** em relação ao tema aqui em análise (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*)

Exatamente no mesmo sentido os precedentes recentes do STJ, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.

1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária.Precedentes.

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida”.

3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. A 1a. Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer,

considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.

3. **Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda** (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 10.3.2019).

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

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

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

(...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, DJe de 27/4/2020) (*grifo nosso*)

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

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos**

acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise.

Cabe, assim, a **negativa de provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, na matéria conhecida.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer do recurso interposto pela Fazenda Nacional**, e por **negar-lhe provimento**; e por conhecer parcialmente do Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte, apenas no que se refere a “frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa”, **negando-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan