



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



**Processo nº** 11516.722955/2012-70  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-015.012 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 9 de abril de 2024  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BRF S.A.

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/04/2008

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

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

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/04/2008

PIS. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Semíramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-010.091**, de 27/04/2021, proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

### Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Autos de Infração**, lavrados para a “redução (glosa de valores) da base de cálculo” de créditos de **Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS**, no regime não cumulativo, relativos a fatos geradores ocorridos no período de janeiro a abril de 2008, em função de irregularidades apuradas pela Fiscalização, que se encontram descritas em Termo de Verificação Fiscal.

No referido termo, relata-se que: (a) a fiscalização efetuou glosas de créditos apenas em relação aos créditos não ressarcíveis, isto é, aqueles que podem ser utilizados para abater com os débitos das próprias contribuições, tratando-se, portanto, de créditos vinculados às receitas tributadas e auferidas no mercado interno e crédito presumido da agroindústria; (b) os créditos ressarcíveis, vinculados às receitas no mercado interno não tributadas ou vinculadas às receitas de exportação, foram objeto de PER/DCOMP apresentado pelo Contribuinte, controlados em processos específicos; (c) os créditos de janeiro/2008 a abril/2008 foram apurados pela ELEVA ALIMENTOS S.A., incorporada pela PERDIGÃO S.A. (posteriormente denominada BR *Foods*) em 30/04/2008, e transferidos para a incorporadora, refletindo nas fichas 26A e 28A do DACON de maio de 2008 da incorporadora; e (d) além dos ajustes nos créditos presumidos da agroindústria e das glosas de créditos apuradas sobre bens e serviços como insumos (entre eles: os *pallets*, produtos de desinfecção e limpeza, laboratório, insumos adquiridos com suspensão e serviços de despachante na importação e exportação), o Fisco também realizou glosas sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimento e serviços de embarque, carga e descarga (exportação), e fez ajustes nos créditos de energia elétrica e aluguéis de máquinas e equipamentos.

Cientificado dos Autos de Infração, o Contribuinte apresentou **Impugnação**, argumentando, em síntese, a respeito de: (a) nulidade dos lançamentos de ofício; (b) decadência do direito de efetuar o lançamento para o período de janeiro de 2008; (c) direito à compensação de saldos credores acumulados e extinção do crédito tributário pela compensação; (d) não

cumulatividade e conceito de insumo para fins de creditamento, interpretado à luz da legislação e jurisprudência; (e) direito ao crédito presumido previsto na Lei n.º 10.925/2004, quanto aos insumos adquiridos de pessoas físicas/cooperativas com alíquota zero e quanto ao percentual conforme o insumo adquirido - atividades agroindustriais; (f) direito ao crédito pela aquisição de bens com suspensão das contribuições; (g) aquisição de insumos com alíquota zero; (h) direito ao crédito pela aquisição de produtos para movimentação de cargas e embalagens para transporte; (i) despesas com frete; (j) energia elétrica; (k) direito ao crédito decorrente de despesas de alugueis de máquinas e equipamentos; (l) direito aos créditos apurados sobre bens adquiridos para revenda; (m) direito ao crédito pela aquisição de combustíveis empregados no processo de industrialização; e (n) necessidade de realização de diligência/perícia.

No julgamento da Impugnação, a DRJ entendeu, em resumo, que: (a) é desnecessária a realização de diligência/perícia; (b) se não há pagamento antecipado do tributo, a decadência se rege pelo art. 173, do CTN; (c) o conceito de insumos para fins de crédito de PIS e COFINS é o previsto no § 5.º do art. 66 da IN SRF n.º 247/2002, que se repetiu na IN SRF n.º 404/2004; e (d) a legislação não contempla as despesas com frete de transferências de produtos acabados para outras unidades da empresa como geradora de crédito das contribuições.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, reforçando os argumentos desenvolvidos em sua Impugnação, e agregando que: (a) há nulidade do lançamento, em razão de o período analisado no presente processo referir-se ao mesmo período auditado em outros 8 processos que controlavam pedidos de ressarcimento (supressão de instâncias, alternativamente a conexão do processo com os outros que ainda estão em julgamento); (b) há possibilidade de creditamento de insumos referentes à apuração do PIS e da COFINS não cumulativos, questionando o entendimento adotado no AI e pela DRJ, quanto as seguintes matérias: i) crédito presumido referente as aquisições de pessoas físicas e cooperativas em atividades agroindustriais; ii) crédito na aquisição de bens com suspensão e alíquota zero; iii) crédito na movimentação de carga e embalagens para transporte; iv) crédito com fretes; v) crédito referente ao aluguel de máquinas e equipamentos; vi) crédito referente a bens adquiridos para revenda; e vii) crédito sobre combustíveis utilizados no processo produtivo; e (c) solicita a realização de prova pericial técnica, contábil e documental, conforme quesitos descritos no seu recurso, juntando Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia (INT) para descrição do processo produtivo.

O **Recurso Voluntário** foi submetido a apreciação do CARF, que converteu o julgamento em Diligência, a fim de buscar esclarecimentos necessários, intimando o Contribuinte para detalhar o seu processo produtivo e indicar, de forma minuciosa, qual a interferência de cada um dos bens e serviços na processo produtivo, facultando à RFB a se manifestar ou realizar diligências que julgasse necessárias.

Em atendimento à diligência, o Contribuinte solicitou elaboração de Laudo técnico ao INT, juntando-o aos autos, com descrição do processo produtivo de lácteos, pela transformação de leite *in natura* em produtos industrializados. A Fiscalização apresentou Informação Fiscal recomendando a reunião de todos os processos (Auto de Infração e PER/DCOMP), e informou o julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, e a edição da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, bem como do Parecer Normativo RFB n.º 5/2018, afirmando que o conceito de insumo no âmbito da RFB foi totalmente alterado.

Os autos foram, então, novamente convertidos em Diligência, concedendo-se novo prazo para o Contribuinte apresentar os documentos solicitados pela Fiscalização, e, à luz do Parecer Normativo RFB nº 5/2018, demandar à unidade de origem que verificasse os valores dos créditos pleiteados. Como resultado da Diligência, a RFB reverteu diversas glosas, o que aumentou os créditos escriturados pelo Contribuinte. No entanto, houve manutenção de glosas, como: (a) insumos sujeitos à suspensão ou alíquota zero das contribuições; (b) fretes entre estabelecimentos; (c) serviços de despachante na importação/exportação; (d) aquisições de lenha de pessoa física. Foram elaboradas novas planilhas para discriminar item a item, nota por nota, as glosas de insumos e fretes mantidas, bem como ajustes nos créditos presumidos da agroindústria.

O Contribuinte se manifestou sobre o resultado da diligência reiterando seu direito ao crédito sobre *pallets*, lenha e cavaco de madeira, compras de insumos com alíquota zero ou suspensão, produtos de limpeza, controle de pragas e desinfecção, 4 Hexano (combustível), entre outros.

O processo retornou ao CARF e foi submetido à apreciação da Turma julgadora, resultando no **Acórdão nº 3301-010.091**, de 27/04/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária/3ª Câmara/Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário para: (a) confirmar todas as reversões de glosas de crédito realizadas pela Diligência fiscal; (b) reverter glosas relativas a alcoômetro gay lussac, termômetro tipo espeto (digital ou analógico), serviços de despachante aduaneiro na importação, lenha e cavaco de madeira constantes nas planilhas juntadas com a Diligência fiscal (arquivos não pagináveis), adquiridas de pessoas físicas, incluindo-as no cálculo do crédito presumido da agroindústria, observando a súmula CARF n. 157; (c) frete de produtos acabados para outro estabelecimento; e (d) assentou ainda que, quanto aos demais insumos sujeitos ao crédito presumido da agroindústria, também deve ser aplicada a súmula CARF n. 157.

Cientificada do Acórdão, a Fazenda Nacional opôs **Embargos de Declaração**, considerando que o Acórdão restou obscuro, uma vez que não foi possível identificar precisamente no que a Fazenda Nacional restou vencida. No entanto, não logrou êxito em identificar em que ponto encontrava-se a obscuridade alegada e, conforme as razões dispostas no Despacho de Embargos, a Presidente da Turma, concluiu que o Acórdão embargado não padece do vício apontado pela Fazenda Nacional e rejeitou os Embargos de declaração opostos.

#### **Da matéria submetida à CSRF**

Notificada, a **Fazenda Nacional** apresentou **Recurso Especial** apontando divergência com relação às seguintes matérias: **1)** direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os custos da fase agrícola do processo produtivo (antes de iniciada a industrialização); **2)** direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo de armazenagem; **3)** direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com *pallets*, e **4)** à tomada de créditos das Contribuições sociais (PIS e COFINS), não cumulativas, sobre os custos havidos com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da própria Cia.”.

A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial foram indicados, como **paradigmas**, os seguintes Acórdãos: para a matéria 1, os de nº 9303-006.344 e 9303-002.659;

para a matéria 2, o de n.º 3401-006.213; para a matéria 3, os de n.º 9303-009.312 e 9303-009.308; e, para a matéria 4, os de n.º 3302-005.812 e 3402-002.361.

No entanto, com os fundamentos contidos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial exarado pelo Presidente da **3ª Câmara** da 3ª Seção do CARF, decidiu-se que não restou comprovada a divergência suscitada e **negou-se seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para as 4 matérias.

Cientificada do Despacho, a Fazenda Nacional interpôs o recurso de **Agravo** contra a negativa de seguimento de seu recurso, requerendo que seja reformada a decisão recorrida, para que seja admitido parcialmente e julgado quanto a matéria “**direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os custos dos fretes internos**”, e reafirmando que a matéria teria, sim, sido abordada pelo Acórdão recorrido e, em descompasso com os paradigmas, o aresto reconhecera o direito a crédito. Alega a Fazenda que no **Acórdão recorrido**, a Turma julgadora entendeu que “De todo modo, seja pelo inciso II ou pelo inciso IX (do art. 3º das Leis 10.637/2002 ou 10.833/2003), há possibilidade de crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos ou para depósitos e armazéns”. Assim, mesmo considerando que após encerrado o processo produtivo, reverteu as glosas de frete de produtos acabados para outro estabelecimento.

Nos Acórdãos **paradigmas** (3302-005.812 e 3402-002.361), as Turmas julgadoras rejeitam essa possibilidade, esclarecendo que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não gera direito a apropriação de crédito, porque tais operações (i) não se enquadram como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores.

Assim, verificou-se, no agravo, a presença dos pressupostos para reforma monocrática do Despacho questionado, tendo a Presidente da CSRF, com base nas razões expendidas no Despacho em Agravo - CSRF /3ª Turma, dado seguimento ao recurso relativamente à matéria “à tomada de créditos das Contribuições sociais (PIS e COFINS), não cumulativas, **sobre os custos havidos com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da própria Cia.**”.

Notificado do Despacho em agravo, o Contribuinte apresentou suas **contrarrazões**, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial manejado pela Fazenda Nacional, uma vez que faz jus ao crédito decorrente das despesas com transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da empresa para posterior venda.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 20/07/2023, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9303-015.012 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 11516.722955/2012-70

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

### Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial.

Quanto ao seu conhecimento, aqui endosso os fundamentos exarados pela Presidente da CSRF no Despacho de Agravo, que **deu seguimento** ao Recurso Especial relativamente à matéria “à tomada de créditos das Contribuições sociais (PIS e COFINS), não cumulativas, sobre os custos havidos com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da própria Cia.”. Isso porque resta clara, a nosso ver, a dissidência jurisprudencial, que não reside em diferença de cenário probatório, nem na valoração das provas apresentadas, mas em simples aplicação não uniforme de dispositivos normativos aos mesmos fatos.

Assim, cabe o conhecimento do Recurso Especial interposto, diante de situações fáticas semelhantes e decisões conflitantes, pelo que voto por **conhecer do Recurso Especial** interposto pela Fazenda Nacional.

### Do Mérito

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência resume-se ao direito à tomada de créditos das Contribuições sociais (PIS e COFINS), não cumulativas, sobre os custos havidos com **frete de produtos acabados entre estabelecimentos da própria Cia.**”.

No Acórdão recorrido, a Turma julgadora sufragou conceito de insumo derivado da jurisprudência do STJ, plasmado no REsp nº 1.221.170/PR. E, a par das glosas dos créditos revertidas pela Fiscalização (em função de Diligência), a decisão deu provimento ao Recurso Voluntário para reversão de glosas de crédito, inclusive para os fretes de produtos acabados (despesas com serviços de transporte - fretes e carretos) para outro estabelecimento da própria Cia.

No especial, a Fazenda Nacional aduz que, “(...) Considera-se, pois, inadequado entender por insumo os **gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo**, não sendo passível de crédito os gastos com frete interno de produtos acabados”.

Em suas contrarrazões, o Contribuinte explica que, “(...) Assim, há que ser reconhecido, e, portanto, mantido, o crédito decorrente das despesas com transporte das mercadorias entre os estabelecimentos da Recorrida para posterior venda, seja de produtos semiacabados, seja de produtos acabados, pois trata-se de custo inerente à sua atividade, mormente tendo em vista a cadeia de frios e mercadorias perecíveis”.

O tema já foi controverso nesta CSRF, que alterou seu posicionamento, por mais de uma vez, seja em função da mudança de entendimento de um único Conselheiro, ou da alteração de um membro do colegiado. Assim, há, historicamente, 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 já atende, inclusive, os requisitos para ser sumulada, no sentido da impossibilidade do crédito. Vejam-se, a título ilustrativo, os seguintes precedentes:

**Acórdão 9303-014.428** (17/10/2023, Rel. Cons. Vinícius Guimarães - maioria, vencidas as Conselheiras Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia Elena de Campos)

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre serviços de fretes utilizados para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio sujeito passivo. Somente os fretes na aquisição de insumos e aqueles fretes na venda de bens e serviços, com necessária transferência de titularidade dos produtos, dão direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativo.

**Acórdão 9303-014.190** (20/07/2023, Rel. Cons. Liziane Angelotti Meira - maioria, vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiya e Erika Costa Camargos Autran)

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

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

**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” (dicção 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 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 é também o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, a reclamar, inclusive, a edição de Súmula.

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**, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise.

### Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan