



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13227.900408/2013-01
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-015.322 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 12 de junho de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CANAA INDUSTRIA DE LATICINIOS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2008

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, em caso semelhante, o colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que o colegiado não deu provimento à matéria recorrida pela Fazenda Nacional (falta de interesse recursal).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2008

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA 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.

CRÉDITOS. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. MANUTENÇÃO DA QUALIDADE. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, destinadas à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a

embalagens para transporte e fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, por unanimidade de votos, para afastar o crédito em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-011.261**, de 26/10/2021 (fls. 196 a 201)¹, 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 trata de **Pedido (eletrônico) de Ressarcimento/Compensação - PER/DCOMP** (fls. 2 a 8), relativo a créditos de **Contribuição para o PIS/Pasep**, na sistemática não cumulativa, no mercado interno, referentes ao 4º Trimestre de 2008.

No Relatório de Fiscalização (fls. 11 a 32), o Fisco aponta, em síntese, que o Contribuinte descreveu que sua atividade consiste na fabricação de queijo mussarela e prato, manteigas com e sem sal, leite UHT integral e desnatado, bebida láctea UHT e leite pasteurizado, e que tais produtos estão sujeitos à alíquota zero em relação à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, com exceção das manteigas com e sem sal, conforme disposto no Decreto nº 5.630/2005. Em tal relatório, foram identificadas inconsistências que ensejaram as seguintes glosas, em síntese, que resultaram em Despacho Decisório emitido pela DRF/Ji Paraná/RO, de 04/03/2014, que acolheu em parte o Pedido (fl. 75): (a) gastos com fretes entre estabelecimentos da mesma empresa (o relatório dispôs que, entre os documentos fiscais apresentados pelo Contribuinte, havia diversos Conhecimentos de Transportes Rodoviários e

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Aquaviários de Carga que continham como remetente e destinatário estabelecimentos do próprio sujeito passivo); (b) creditamento indevido de valores pagos pela utilização dos serviços de remoção/locação de carretas/contêineres e de instalações portuárias, uma vez que tais operações não se caracterizam como fretes sobre vendas de mercadorias ou produtos; (c) créditos relacionados a compras de embalagens para acondicionamento e transporte, compreendidas as caixas de papelão e fitas adesivas, uma vez que tais materiais não atendem ao conceito de insumo; e (d) devoluções de vendas (porque as operações de vendas do Contribuinte, referentes aos produtos queijo mussarela, queijo prato, leite UHT desnatado, leite UHT integral, são sujeitas à alíquota zero).

Cientificado do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade** (fls. 77 a 141), alegando, em síntese, que: (a) há nulidade do Despacho Decisório, por cerceamento do direito de defesa, em função de ausência de motivação, e por estar configurada decadência, pois a DCOMP fora transmitida no quarto trimestre de 2008, ao passo que a ciência do despacho apenas ocorreu em 26/03/2014; (b) o conceito de insumos suporta diversos encargos decorrentes de regulamentações de órgãos públicos diversos, justificando que está vinculado à realização de tais gastos, insurgindo-se quanto às glosas efetuadas pela fiscalização; (c) o frete entre as indústrias e os estabelecimentos comerciais faz parte do ciclo de produção, porque, ao contrário de outros setores e atividades, o seu produto elaborado, por ser perecível, deve obrigatoriamente ser transportado e armazenado em condições especiais, segundo determinações da ANVISA, referentes, v.g., a conservação e temperatura; (d) são legítimos os créditos originados dos serviços de remoção de carretas ou contêineres, bem como os créditos oriundos dos serviços de instalações portuárias, dado que o frete na venda e a armazenagem incluem as despesas portuárias em geral; (e) o Regulamento do IPI (RIPI) não exclui do conceito de embalagem o material utilizado para o transporte do produto, vez que a norma apenas separa a embalagem que se agrega ao produto (apresentação) daquela que mesmo não se agregando é necessária ao seu transporte; (f) quanto às devoluções de vendas, não se creditou dos produtos sujeitos à alíquota zero, tendo a fiscalização incidido em erro; e (g) é improcedente a aplicação da multa de ofício bem como a incidência de juros sobre a multa, havendo ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

O recurso foi apresentado à **DRJ em Fortaleza/CE**, que proferiu o **Acórdão nº 08-52.431**, 10/07/2020 (fls. 149 a 161), considerando **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, mantendo-se o decidido no Despacho Decisório, sob os seguintes fundamentos: (a) não houve nulidade nem configuração de decadência; (b) o STJ, no REsp 1.221.170/PR, delimita o que se enquadra ou não como insumo, em função de essencialidade e relevância, cabendo ainda mencionar o Parecer Normativo COSIT 5/2018, que norteou a análise das glosas; (c) o gasto com frete na transferência de produto acabado para outro estabelecimento da mesma empresa não se configura como insumo, porquanto incorrido após o encerramento do processo produtivo, nem também consubstancia frete na operação de venda, pois que de venda ainda não se trata; (d) as despesas com aquisição de embalagens de transporte, conforme o referido Parecer COSIT 5/2018, não geram crédito; (e) somente podem ser considerados insumos os bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens; (f) a fiscalização glosou devolução de vendas com base em documentos apresentados pelo contribuinte no curso do procedimento fiscal (portanto, se incidiu em algum equívoco, este decorreu dos documentos apresentados pela empresa, que deveria demonstrar o alegado em sede recursal; e (g) é correta a aplicação da multa e juros moratórios.

Cientificado do Acórdão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 170 a 183, repisando, em síntese, os argumentos apresentados na peça inicial de defesa administrativa.

Os autos, então, vieram ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário, exarando-se a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3301-011.261**, de 26/10/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado, sob os seguintes fundamentos: (a) o frete entre estabelecimentos da mesma empresa é indispensável à atividade do sujeito passivo, configurando-se como frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, IX c/c art. 15 da Lei n.º 10.833/2003; e (b) as despesas incorridas com embalagens de transporte são insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei n.º 10.637/2002, por serem essenciais e relevantes na produção de laticínios e em sua logística, garantindo a qualidade dos produtos, e mantendo sua integridade, em virtude do rápido perecimento.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão n.º 3301-011.261, de 26/10/2021, a **Fazenda Nacional** apresentou **Recurso Especial** (fls. 203 a 236), suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária no que tange às seguintes matérias: Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre: (1) frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa; (2) custo das embalagens para transporte; e (3) despesas portuárias (remoção/movimentação de mercadorias).

Indica como **paradigmas** os Acórdãos n.º 3401-007.345 e n.º 9303-010.249 para a matéria 1; Acórdãos n.º 9303-007.845 e n.º 9303-009.308 para a matéria 2; e os Acórdãos n.º 9303-011.000 e 9303-008.027, para a matéria 3.

No **Acórdão recorrido** a Turma julgadora reverteu a glosa dos créditos tomados sobre o custo dos fretes para transferência de produtos acabados, entre estabelecimentos, pois considerou tratar-se de gasto com item que se subsumiu no conceito de insumo, segundo interpretação dada à jurisprudência do STJ. De outro lado, nos **Acórdãos paradigmas**, as Turmas julgadoras, interpretando a jurisprudência do STJ, plasmada no Resp 1.221.170/PR, e o Parecer Normativo COSIT/RFB 5/2018 e o art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, concluíram que o frete *intercompany* de produtos acabados realiza-se depois de encerrado o processo produtivo, razão pela qual não se amolda ao conceito de insumo nem enseja creditamento.

A Turma julgadora entendeu ainda, no **Acórdão recorrido**, por reverter a glosa dos créditos tomados sobre o custo de aquisição de embalagens para transporte, por considerar tratar-se de gasto contemplado no conceito de insumo fixado na jurisprudência do STJ. Por seu turno, os **Acórdãos paradigmas**, apoiando-se sobre as conclusões do Parecer Normativo COSIT/RFB 5/2018, §§ 55 e 56, entenderam que as embalagens que não se incorporam ao produto (para transporte) não podem ser consideradas insumos.

Por fim, no **Acórdão recorrido**, a Turma julgadora reverteu a glosa dos créditos tomados sobre as despesas portuárias, também entendendo tal gasto como contemplado pelo conceito de insumo na interpretação dada pelo STJ. Nos **Acórdãos paradigmas**, o Colegiado considerou que as despesas de capatazia, movimentação de carga e descarga, incorridas após a fase de produção/fabricação, não ensejam o creditamento das contribuições sociais não cumulativas, aduzindo que apesar de serem despesas de alguma forma relacionadas com a venda,

não caracterizam armazenagem e frete de venda, razão pela qual seria inaplicável o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Posto isto, com as considerações tecidas no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial, expedido pelo Presidente da **3ª Câmara / 3ª Seção** de julgamento, em 02/05/2022, às fls. 252 a 260, foi **dado seguimento** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Cientificado, conforme Despacho de fl. 270, do Despacho de Admissibilidade que deu seguimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, o Contribuinte **não** apresentou **Contrarrazões**.

Em 15/12/2023 o processo, então, foi distribuído, mediante sorteio, a este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

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 - **3ª Câmara**, de 02/05/2022, às fls. 252 a 260, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, restando evidente a divergência jurisprudencial sobre duas matérias: possibilidade (ou não) de utilização de créditos sobre os gastos com o frete de produtos acabados entre os estabelecimentos da empresa; e sobre embalagens para o transporte dos produtos, ocorrido após a fase de industrialização.

No que se refere à terceira divergência, sobre as despesas portuárias (“remoção/movimentação de mercadorias”), entendo que a Fazenda recorre de matéria para a qual o acórdão recorrido não deu provimento.

No Despacho de Exame de Admissibilidade (fls. 252 a 260), em relação a essa divergência, o Presidente da 3ª Câmara entendeu que (fl. 259):

“A decisão recorrida reverteu a glosa dos créditos tomados sobre o custo de aquisição de embalagens para transporte, porquanto considerou tratar-se de gasto com item que se subsumiu no conceito de insumo, segundo interpretação dada à jurisprudência do STJ”.

No entanto, no voto condutor do acórdão recorrido, o relator consignou expressamente (fl. 200) que:

“Em suma, deve ser **revertida parte das glosas do Anexo I do relatório fiscal**. Isso porque **não houve em recurso voluntário a contestação da glosa referente aos serviços de remoção ou movimentação de produtos**, que também consta desse Anexo I”. (*grifo nosso*)

Também pode ser observado no dispositivo do acórdão e na conclusão do voto condutor que o provimento não abrangeu “remoção/movimentação de mercadorias” (fl. 201):

“Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º 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 as glosas de frete entre estabelecimentos e embalagens de transporte.** (grifo nosso)

Como se vê, a pretensão recursal da Fazenda Nacional de manter a **glosa referente aos serviços de remoção ou movimentação de produtos** só endossa o que já foi decidido no acórdão recorrido, que não deu provimento a tal item.

Assim, como o colegiado não deu provimento à matéria recorrida pela Fazenda Nacional, é flagrante a falta de interesse recursal, pelo que entendo que não se deve conhecer do recurso em relação a despesas com “remoção/movimentação de mercadorias”.

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso apenas no que se refere a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e embalagens para transporte.

Do Mérito

Considerando o exposto no tópico anterior, resume-se a controvérsia às seguintes matérias: **fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e embalagens para transporte.**

Ambos os temas são bem conhecidos deste colegiado, e já reclamam a edição de Súmula por parte deste CARF.

Sobre os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, endossamos o que já vem externando o colegiado em dezenas de precedentes recentes, com a nova composição da CSRF. 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 Migiyama 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 nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como os fretes previstos no inciso IX do art. 3º da Lei nº 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 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*)

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, como exposto, 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.

Em relação ao segundo tema em análise, o acórdão recorrido entendeu que, no regime da não-cumulatividade, o custo com **embalagens para transporte** deve ser considerado para o cálculo do crédito das contribuições, na não cumulatividade.

O Contribuinte defende o creditamento de embalagens de transporte, já que ligadas à necessidade de observância estrita a requisitos técnicos e sanitários (fl. 200):

“É evidente que produtos alimentícios não podem ser conduzidos de forma avulsa, muito menos em **embalagens que não estão de acordo com as normas de saúde pública**. Tratando, por exemplo, das embalagens de leite UHT - o conhecido comumente como “Longa vida” (cartonadas multicamadas) -, temos que, além de propiciarem estocagem doméstica por longos períodos, são responsáveis por permitir o consumo imediato sem um prévio preparo ou necessidade de fervura. Não à toa, as próprias regulamentações sanitárias estabelecem, com rigor, as especificações técnicas das citadas embalagens e o seu respectivo uso nos produtos alimentícios em geral.” (*grifo nosso*)

No especial, a Fazenda Nacional requer que sejam restabelecidas as glosas, entendendo que esse tipo de embalagem não se incorpora ao produto, que se encontra acabado.

A questão restou esclarecida no recente posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, posteriormente integrado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, onde se fixa o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, a ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Aclare-se o conteúdo dos critérios citados, a partir de excerto do voto da Ministra Regina Helena Costa, no precedente do STJ:

“...tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, **a relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls. 75, e 79/81 do Acórdão)” (*grifo nosso*)

No caso em análise, entende-se que as embalagens constituem material necessário ao transporte dos produtos, preservando suas características e evitando contaminação dos alimentos. Em tais casos, esta Câmara Superior vem reconhecendo a possibilidade de tomada de créditos:

9303-014.395 (21/09/2023, Rel. Cons. Gilson Macedo Rosenburg Filho - unânime)

“As despesas incorridas com materiais de **embalagens para proteção e conservação da integridade de produto alimentícios** durante o transporte enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais apuradas no regime da não-cumulatividade.” (*grifo nosso*)

9303-014.300 (17/08/2023, Rel. Cons. Liziane Angelotti Meira - unânime)

“Consideram-se insumos com direito a crédito os materiais das embalagens para transporte, quando necessárias à **preservação da integridade e qualidade dos produtos**, internamente ou até a entrega ao adquirente.” (*grifo nosso*)

9303-014.094 (20/06/2023, Rel. Cons. Erika Costa Camargos Autran, unânime)

“Os custos/despesas incorridos com **embalagens para transporte dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos**, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.” (*grifo nosso*)

Pelo exposto, e mantendo a orientação assentada no âmbito desta Câmara uniformizadora de jurisprudência, voto pela **negativa de provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional**, nesse item.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer em parte do Recurso Especial** interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a embalagens para transporte e fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, para afastar o crédito em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan