



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.721393/2016-61
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-015.495 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 17 de julho de 2024
Recorrentes LGA - MINERAÇÃO E SIDERURGIA S.A.
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

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

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

CRÉDITO. DESPESAS COM SERVIÇO DE TRANSPORTE EXTERNO DE
EMPREGADOS. IMPOSSIBILIDADE

A legislação que rege as contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e
nº 10.833/2003) arrola as hipóteses que permitem o aproveitamento de
créditos, não abrangendo gastos com serviços de transporte externo de
funcionários utilizados nas plantas para a atividade de beneficiamento do
minério de ferro.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas razões
de decidir empregadas em relação à Cofins, quando ambos 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, em
dar-lhe provimento, tendo a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario acompanhado pelas

conclusões, por entender não restar caracterizada no processo a condição de frete fracionado para exportação. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou por dar provimento. Aclarou-se na sessão de julgamento que o processo trata de recursos especiais interpostos tanto pelo Contribuinte quanto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

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

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais de divergência interpostos pela **Fazenda Nacional** e pelo **Contribuinte**, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3201-009.633**, de 15/12/2021 (fls. 2.353 a 2.374)¹, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso de Ofício e deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo trata de **Autos de Infração** para exigência da Contribuição para o **PIS/Pasep** e da **Cofins** (fls. 2 a 16), apurados pela sistemática da não cumulatividade, e referentes aos meses de janeiro a dezembro/2011.

Os autos de infração foram lavrados com base nas conclusões externadas no **Termo de Verificação Fiscal** - TVF de fls. 18 a 31, que relata apuração de falta de recolhimento das contribuições decorrente de ajustes nos valores apurados, tendo em conta a utilização indevida de créditos relativos a: (a) despesas de frete na compra de minério revendido; (b) despesas de frete de produtos, acabados ou em elaboração, entre os estabelecimentos da própria

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

empresa; (c) aluguel de veículos; (d) materiais utilizados na manutenção de instalações industriais, serviços de manutenção e conservação, construção de instalações industriais e serviços diversos (consultorias, equipamentos de proteção individual e transporte de funcionários); e (e) casos com falta de emissão de notas fiscais (creditamento com recibo) e despesas não identificadas (sem emissão de nota fiscal, sem identificação do fornecedor do produto/serviço).

Cientificado dos Autos de Infração, o contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 2.270 a 2.179), alegando, em síntese, que: (a) há nulidade do Auto de Infração, aduzindo que a fiscalização concluiu os trabalhos sem comparecimento pessoal à empresa (sem conhecer o processo produtivo); (b) custo do frete na aquisição do minério revendido é gasto necessário e essencial ao exercício da atividade; (c) sobre as glosas de fretes contratados entre os estabelecimentos da própria empresa, possui três estabelecimentos e desloca o minério entre eles, considerando a necessidade de armazenamento, beneficiamento e revenda; (d) é possível o creditamento para aluguéis de veículos, visto que são essenciais à atividade da empresa; (e) sobre valores glosados de bens e serviços como insumos, são necessários ao processo produtivo os materiais utilizados na manutenção de instalações industriais, serviços de manutenção e conservação, construção de instalações industriais e serviços diversos, como realização de consultoria (essencial, uma vez que se faz necessário contratar técnicos em geologia, logística e recursos humanos, pois a atividade de beneficiamento de minério depende da elaboração de estudos técnicos); (f) os equipamentos de proteção individual (EPI) e o transporte de funcionários são despesas relacionadas aos custos decorrentes da contratação de funcionários, exigidas pela legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelos sindicatos das categorias profissionais, constituindo despesas que visam à segurança e à saúde dos empregados e o deslocamento a locais de difícil acesso; e (g) nem todas as operações precisam estar acobertadas por nota fiscal, cotando como exemplos os aluguéis de bens móveis.

O recurso foi apresentado à **DRJ-09**, que proferiu o **Acórdão n.º 109-002.461**, de 12/11/2020 (fls. 2.291 a 2.319), considerando **procedente em parte** a Impugnação, sob os seguintes fundamentos: (a) à luz do REsp n.º 1.221.170/PR e do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância; (b) o contribuinte não demonstra em qual momento os fretes foram utilizados, não há, nos autos, descrição das atividades exercidas por cada filial, e sem os documentos probatórios, é impossível concluir se os fretes foram utilizados dentro do processo produtivo da empresa, não podendo ser considerado insumo o frete de produtos acabados realizado entre estabelecimentos da pessoa jurídica, pois se trata de gasto posterior ao processo produtivo; (c) quando for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, também é possível o desconto de créditos calculados em relação às despesas com frete na aquisição de mercadorias destinadas à revenda, pois tais despesas compõem o custo de aquisição; (d) as despesas com aluguéis de veículos não geram direito a créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, pois os veículos não podem ser classificados como máquinas ou equipamentos; (e) os gastos com aquisição de equipamentos de proteção individual (EPIs) exigidos pela legislação podem gerar créditos, em face do critério da relevância estabelecido pelo STJ no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, sendo ainda possível o creditamento de despesas com manutenção e conservação das instalações industriais; (f) sobre as despesas com transporte de funcionários, é clara a conclusão do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018 acerca da impossibilidade de seu creditamento, devendo ainda ser mantidas as glosas de despesas com consultoria; e (g) o ônus da prova incumbe ao contribuinte, o qual deve demonstrar, por meio de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, a efetiva existência do direito creditório. A DRJ, com base no

art. 34, I, do Decreto n.º 70.235/72 c/c art. 1.º da Portaria MF n.º 63/2017, apresentou **Recurso de Ofício** ao CARF, no que se refere à parcela do crédito exonerado (fl. 2.292).

Cientificado do Acórdão da DRJ, o contribuinte apresentou o **Recurso Voluntário** de fls. 2.331 a 2.350, endossando os argumentos externados na Impugnação, e reforçando que: (a) o conceito de insumos é o fixado no REsp n.º 1.221.170/PR, à luz da essencialidade e relevância; (b) a despesa com frete entre estabelecimentos, seja ele referente a produtos acabados ou em elaboração, é passível de creditamento, cabendo à fiscalização verificar os créditos utilizados, sendo seu ônus identificar quais fretes seriam passíveis de creditamento (produtos em elaboração), e quais deveriam ser glosados (produtos acabados); (c) o aluguel de caminhões é uma despesa essencial e necessária ao exercício da sua atividade, eis que efetua compra, beneficiamento e venda de minério de ferro, e não há como exercer tais atividades sem que haja um meio de transporte para efetivá-lo; (d) a realização de consultoria é essencial para a sua atividade, uma vez que se faz necessário contratar técnicos em geologia, logística e recursos humanos, entre outros, para que seja viável efetivar o beneficiamento do minério de ferro; (e) os gastos com transportes de funcionários são despesas intrinsecamente relacionadas aos custos decorrentes da contratação de funcionários, exigidas pela legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelos sindicatos das categorias profissionais dos empregados da empresa; e (f) no caso de créditos decorrentes de despesas não identificadas, diante da excepcional situação de extravio de documentos em razão do incêndio ocorrido no local de sua guarda, a fiscalização deveria ter intimado os fornecedores listados a fim de verificar se as despesas sobre as quais se creditou ocorreram efetivamente.

No CARF, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3201-009.633**, de 15/12/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que **negou provimento** ao Recurso de Ofício, por unanimidade de votos, e **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para reverter as glosas de créditos relativas aos serviços de consultoria em geologia e logística; e (b) por maioria de votos, para reconhecer o direito ao crédito em relação ao frete de insumos (matéria-prima) e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, vencido o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que negava provimento nesse tópico; para reconhecer o direito de crédito em relação ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, vencidos os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Arnaldo Diefenthaler Dornelles e Paulo Régis Venter (Suplente convocado); e para reconhecer o direito de crédito em relação ao aluguel de caminhões, desde que utilizados no processo produtivo, vencidos os Conselheiros Arnaldo Diefenthaler Dornelles e Paulo Régis Venter (Suplente convocado).

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão n.º 3201-009.633, de 15/12/2021, a **Fazenda Nacional** apresentou **Recurso Especial** (fls. 2.376 a 2.389), suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária no que tange ao **direito de crédito calculado sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte**, indicando como paradigma da divergência o Acórdão n.º 3301-004.278.

Apontou-se que no **acórdão recorrido** a Turma julgadora decidiu que no âmbito da sistemática não cumulativa, as despesas incorridas com o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa enquadram-se na definição de insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições, enquanto que, de outro lado, no

Acórdão paradigma n.º 3301-004.278, define-se que o transporte de produto acabado entre estabelecimentos e centros de distribuição, depois de concluído o processo produtivo, não se enquadra em quaisquer das hipóteses permissivas de creditamento, vez que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente e nem de produto inacabado.

Assim, com as considerações tecidas no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial, expedido pelo Presidente da **2ª Câmara / 3ª Seção** de Julgamento, em 14/10/2022, às fls. 2.393 a 2.401, foi **dado seguimento**, monocraticamente, ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Cientificado do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial que deu seguimento ao recurso da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas **Contrarrrazões** às fls. 2.456 a 2.467, requerendo que seja negado o seguimento ao recurso, por ausência do requisito referente à indicação de paradigma válido, “...na medida que, o Acórdão indicado como paradigma (n.º 3301-004.278, integrado pelo Acórdão dos Embargos n.º 3301-005.705) contraria decisão proferida pelo STJ em sede de recursos repetitivos (Recurso Especial n.º 1.221.170/PR), nos termos do art. 62, § 2º, do Anexo II, da Portaria MF n.º 343/2015”, e que, em caso de seguimento, deve ser improcedente o recurso, mantendo-se o decidido no acórdão recorrido, especificamente com relação à reversão da glosa dos créditos decorrentes dos gastos com o frete de produtos acabados.

Cientificado do Acórdão n.º 3201-009.633, de 15/12/2021, e do Despacho que deu seguimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional, o **contribuinte** apresentou **Recurso Especial** (fls. 2.409 a 2.427), suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária no que tange ao crédito para **despesas com transporte de funcionários**, indicando como Apresentou como paradigmas da divergência os Acórdãos n.º 3401-010.916 e n.º 3403-001.283 (este último, todavia, foi alterado, na matéria de divergência, pelo Acórdão n.º 9303-005.535, de 16/08/2017, de 06/10/2017, não podendo ser examinado como paradigma).

Apontou-se que no **acórdão recorrido**, a Turma julgadora decidiu que o transporte de funcionários não daria o direito de apropriação de crédito das contribuições não cumulativas, porque “...pela própria linha de defesa adotada pela Recorrente tem-se que não se trata de transporte interno de funcionários dentro da unidade de produção, mas de transporte externo”, e, de outro lado, no **paradigma** n.º 3401-010.916, o colegiado admitiu o crédito para transporte de funcionários, para locais externos, alertando que a “...decisão leva em consideração especificamente o contexto da atividade agroindustrial desenvolvida pela Recorrente, em que tal transporte representa uma etapa indispensável ao seu processo produtivo, a justificar a reversão das glosas” (fl. 2.442).

Assim, com as considerações tecidas no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial, expedido pelo Presidente da **2ª Câmara / 3ª Seção** de Julgamento, em 21/03/2023, às fls. 2.474 a 2.478, foi **dado seguimento**, monocraticamente, ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Cientificada do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial do contribuinte, a **Fazenda Nacional** apresentou suas **contrarrrazões**, às fls. 2.480 a 2.486, requerendo que seja negado o seguimento, por ausência de similitude fática entre os Acórdãos confrontados, e que, caso seja conhecido o Recurso Especial, no mérito, seja declarado improcedente, mantendo-se o decidido no acórdão recorrido.

Em 15/12/2023, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise dos Recursos Especiais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial exarado pelo Presidente da 2ª Câmara / 3ª Seção de Julgamento, em 14/10/2022, às fls. 2.393 a 2.401. Contudo, em face dos argumentos apresentados pelo contribuinte em sede de contrarrazões, requerendo que seja negado o seguimento, entendo ser necessária análise dos demais requisitos de admissibilidade referentes à matéria para a qual foi dado seguimento.

O contribuinte pede que o recurso não seja conhecido, uma vez que o acórdão indicado como paradigma teria contrariado o decidido de forma vinculante pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

No entanto, a tese desenvolvida no paradigma não diverge do entendimento vinculante sobre a matéria proferido pelo STJ (decisão definitiva proferida no REsp nº 1.221.170/PR, publicado em 24/04/2018), não incidindo, pois, na vedação constante do inciso II do § 12 do artigo 67 do Anexo II, do RICARF então vigente (atual art. 118, § 12, III, “b” do novo Regimento, aprovado pela Portaria MF 1.634/2023).

O Acórdão paradigma nº 3301-004.278, de 20/03/2018, especificamente quanto à matéria aqui discutida (“Direito de crédito calculado sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte”), adotou os critérios de essencialidade e relevância, no próprio corpo julgado do STJ. Em simples busca no inteiro teor do Acórdão proferido em tal REsp, percebe-se que lá se negou direito ao crédito sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos sob o pretexto de que estaria abrangido pelo conceito de insumos.

Em busca à integral de 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*)

Não há, assim, oposição de entendimento entre o paradigma colacionado para comprovar a divergência e o conceito de insumos estabelecido no precedente vinculante do STJ.

Sendo flagrante a diametral oposição entre o posicionamento do acórdão recorrido (no sentido de que geram crédito como insumos os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa) e o paradigma colacionado válido (na linha de que o frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não encontra amparo na legislação pertinente para o creditamento como insumo), cabe o conhecimento do recurso.

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em endosso ao exame monocrático de admissibilidade.

Do Mérito

No mérito, o tema em debate no recurso fazendário (frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos) é bem conhecido desta Câmara uniformizadora de jurisprudência.

Em reiteradas decisões recentes este colegiado vem assentando o entendimento de que o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não gera créditos segundo a legislação que rege as contribuições não cumulativas:

“CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO REsp Nº 1.221.170/PR.

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”. (**Acórdãos 9303-014.940 a 959, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, tendo as Cons. Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia Elena de Campos acompanhado pelas conclusões, sessão de 15/03/2024**) (*Presentes ainda os Cons. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, e Liziane Angelotti Meira*) (*grifo nosso*)

No mesmo sentido os seguintes precedentes recentes desta Câmara Superior, a título exemplificativo:

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.

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.

9303-015.015 (09/04/2024, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan - unânime, tendo a Cons. Tatiana Josefovicz Belisário acompanhado pelas conclusões)

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.

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.

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, como exposto, o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, a reclamar, inclusive, a edição de Súmula.

Portanto, 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, é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a tais operações.

Não se identificando, no caso em análise, fretes de venda (inciso IX do art. 3º das leis de regência) e nem insumos necessários à obtenção do produto final, visto que são tratadas operações posteriores a tal obtenção (despesas com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos), incabível a possibilidade de crédito das contribuições não cumulativas, assistindo razão ao recurso especial fazendário.

Assim, cabe o **provimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do Recurso Especial do Contribuinte

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara, de

21/03/2023, exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF às fls. 2.474 a 2.478. Contudo, em face dos argumentos apresentados pela Fazenda Nacional em sede de contrarrazões, requerendo que seja negado o seguimento, entendo ser necessária análise dos demais requisitos de admissibilidade referentes à matéria para a qual foi dado seguimento.

A Fazenda Nacional pede que o recurso não seja conhecido, uma vez que “...a situação descrita no paradigma não guarda similitude com o Acórdão recorrido”.

Na ementa do acórdão recorrido consigna-se que o “...serviço de transporte externo de funcionários, por não ser essencial ou relevante ao processo produtivo, não é insumo da produção, não permitindo, portanto, a apuração de crédito em relação a esse dispêndio”. Confira-se, a respeito do tema, excerto do voto condutor: (fl. 2.373):

“(v) Transporte de funcionários

A Recorrente afirma que os gastos com transportes de funcionários são despesas intrinsecamente relacionadas aos custos decorrentes da contratação de funcionários, exigidas pela legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelos sindicatos das categorias profissionais dos empregados da empresa.

Como visto, pela própria linha de defesa adotada pela Recorrente tem-se que **não se trata de transporte interno de funcionários dentro da unidade de produção, mas de transporte externo.**” (grifo nosso)

De outro lado, o paradigma nº 3401-010.916, de 28/09/2022, admite o crédito para transporte de funcionários, para locais externos (zona rural de difícil acesso, em atividade industrial), com referência a outro precedente do CARF (Acórdão nº 3001-001.810), como bem destacam a ementa e o voto condutor:

Ementa: “CRÉDITO. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS PARA ZONA RURAL EM ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. Considerando a atividade agroindustrial desenvolvida, o **deslocamento dos seus funcionários para zonas rurais, de difícil acesso,** onde deverão ser necessariamente realizadas as atividades de plantio/colheita/corte da cana-de-açúcar, **diferentemente de outras situações,** não configura um pagamento de um benefício ao empregado, mas sim um custo essencial à própria viabilização do processo produtivo em si, amoldando-se, portanto, aos critérios fixados pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, julgado em sede de recurso repetitivo”. (grifo nosso)

Voto condutor: “Por certo que esta decisão **leva em consideração especificamente o contexto da atividade agroindustrial desenvolvida pela Recorrente,** em que **tal transporte representa uma etapa indispensável ao seu processo produtivo,** a justificar a reversão das glosas.” (grifo nosso)

Veja-se, pelo TVF, que a glosa, no presente processo, refere-se a “transporte de funcionários alocados na planta de beneficiamento localizado no Distrito de Lobo Leite, Município de Congonhas, MG”. E, em sua impugnação, a empresa informou que se trata (fl. 2195) de “...**deslocamento a local de difícil acesso,** já que uma planta de beneficiamento está localizada no distrito de Lobo Leite, Congonhas/MG, e a outra planta da Impugnante na zona rural de Belo Vale/MG”., e que... “...em razão de as plantas estarem localizadas em **zonas rurais,** o transporte dos funcionários é necessário, caso contrário, não haverá como a Impugnante realizar as suas atividades”.

A nosso ver, resta caracterizada a dissidência jurisprudencial em relação a um mesmo tema: transporte externo de funcionários, a área de difícil acesso, em zona rural. Em razão da flagrante divergência, e da fundamentação utilizada nos acórdãos (recorrido e paradigma), entendemos, no caso, de pouca relevância o fato de ser a empresa autuada no presente processo uma mineradora/siderúrgica, e, no paradigma, uma empresa agroindustrial.

Pelo exposto, cabe o **conhecimento** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Do Mérito

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência foi apreciada recentemente, nos Acórdãos n.º 9303-015-067 e 9303-015-068, para empresa agroindustrial, tendo o colegiado chegado a conclusão unânime em ambos:

“TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREA AGRÍCOLA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, **transporte**, educação, saúde e seguro de vida, vedação esta que alcança qualquer área da pessoa jurídica - produção, administração, contabilidade, jurídica, etc. (Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018, Itens 133 e 134)” (*grifo nosso*) (*Rel. Cons. Alexandre Freitas Costa, unânime, sessão de 10.abr.2024*) (*Presentes ainda os Cons. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Semíramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Tatiana Josefovicz Belisário.*

Tais acórdãos remetem a outro precedente recente desta Câmara Superior, igualmente do setor agroindustrial (Acórdão n.º 9303-014.273):

“TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREA AGRÍCOLA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde e seguro de vida, vedação esta que alcança qualquer área da pessoa jurídica - produção, administração, contabilidade, jurídica, etc. (Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018, Itens 133 e 134).” (*Rel. Cons. Liziane Angelotti Meira, maioria, vencidas as Conselheiras Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Denise Madalena Green, sessão de 26.ago.2023*) (*Presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Vinicius Guimarães, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Gilson Macedo Rosenburg Filho*)

De fato, quanto às despesas com transporte de funcionários, é clara a conclusão do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018, editado justamente para aclarar a extensão do precedente vinculante do STJ, sobre a impossibilidade de creditamento:

“143. Cabe salientar que na decisão judicial em comento, os “gastos com veículos” não foram considerados insumos da pessoa jurídica industrial então recorrente (ver parágrafo 8). Todavia, não se pode deixar de reconhecer que em algumas hipóteses os veículos participam efetivamente do processo produtivo e, conseqüentemente, os combustíveis que consomem podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de

serviços de transporte, etc. **Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos**, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) **para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho**; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.”
(grifo nosso)

Portanto, em endosso ao citado parecer (que, a nosso ver não se restringe ao setor agroindustrial, aplicando-se perfeitamente a mineração/siderurgia), e ao posicionamento firmado no âmbito desta Câmara Superior, entende-se que não é cabível o aproveitamento de crédito, no caso, cabendo a negativa de provimento ao recurso interposto pelo contribuinte.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, em **dar-lhe provimento**, e por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, em **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan