



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16349.720011/2011-70</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-001.789 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CCB - CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL S.A.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Data do fato gerador: 14/11/2015

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO RESP 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.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de (1) serviços realizados nas minas da empresa (extração, furação, detonação, marcação de fogos em mina e carregamento das rochas desmontadas), realizados por Geomineração Ind e Com Minérios, Zandoná Mineração e Terraplanagem, Esfera Montagens Industriais Ltda, Geofocus Geologia Projetos e Represe Ltda, Terragama do Brasil Serviço de Desmonte, Racional Ind Com, Transportadora WM Ltda e Mario

Candido da Silva, por se tratar de insumo, nos termos do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e (2) serviços de operações portuárias (serviços de guindastes), prestador por Órgão Gestor de mão-de-obra do porto, Zandona Mineração Terraplanagem, Cegelec Ltda e Sindicato dos Trabalhadores Armazéns, por se enquadrar no art. 3º, IX, e art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. E, por maioria de votos, reverter as glosas somente dos fretes de movimentação de insumos dentro do estabelecimento recorrente. Vencida a Conselheira Juciléia de Souza Lima (Relatora) que dava provimento para reverter as glosas de frete de produto acabado entre filiais e de produto acabado dentro de um mesmo estabelecimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

Sala de Sessões, em 19 de junho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Juciléia de Souza Lima** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe** – Presidente e Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Aline Cardoso de Faria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra indeferimento de Despacho Decisório emitido pela Derat São Paulo, com ciência em 29/10/2015, que não homologou as compensações declaradas por meio das Dcomp nº 03399.35570.291010.1.3.04-3247 e 29797.59578.301110.1.3.04-0325, devido ao não reconhecimento do direito creditório relacionado a pagamento indevido ou a maior que o devido de COFINS não cumulativa, efetuado em 14/11/2015, do período de apuração de outubro/2015, no valor de R\$ 335.797,19.

Segundo a “Análise do Crédito” pela autoridade administrativa, a contribuinte desempenhava concomitantemente atividades sujeitas aos regimes cumulativo e não-cumulativo, quanto à apuração das contribuições ao PIS e à Cofins. No regime cumulativo, estão os serviços de empreitada de obras de construção civil, que, no caso da Recorrente, referem-se aos serviços de concretagem. Como mencionado, a origem do crédito decorreu do reenquadramento das receitas de concretagem que foram recalculadas do regime não cumulativo para o regime cumulativo e ajustando os créditos da não cumulatividade (compra de bens utilizados como insumos,

pagamento de serviços utilizados como insumos, despesas de energia elétrica, despesas de alugueis, crédito sobre ativo imobilizado e devoluções de vendas). Com isso, houve a redução da Cofins não cumulativa paga e o surgimento de um valor devido de Cofins cumulativa, que pretende seja extinto por compensação nas Dcomp apresentadas.

A autoridade administrativa acatou o reenquadramento das receitas de serviços de concretagem, por se estarem dentre a exceção do art. 10, inciso XX, da Lei nº 10.833, de 2003. Contudo, efetuou a glosa de algumas despesas registradas nas rubricas “bens utilizados como insumos” e “serviços utilizados como insumos”, por não se enquadrarem no conceito de insumo, uma vez que não estão intrinsecamente associados ao processo produtivo da empresa.

Houve as seguintes glosas: serviços realizados nas minas da empresa (extração, furação, detonação, marcação de fogos etc) e em operações portuárias (serviços de guindaste, p.ex.), porque não estão diretamente inseridos no processo industrial de fabricação do cimento, mas sim em etapas anteriores do mesmo (uso nas minas e nos portos).

Também houve glosas com despesas de fretes, pois no entendimento da fiscalização não se tratava de fretes em operações de venda ou de frete na compra de insumos, mas de frete pago em decorrência de operações entre estabelecimentos do mesmo contribuinte ou para executar movimentações de insumos ou mercadorias dentro de um mesmo estabelecimento, por não serem passíveis de creditamento. Também houve a glosa de despesas de frete cujas informações de origem e destino não foram apresentadas.

Cientificada do Despacho Decisório, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual por meio do Acórdão 06-58.305, proferido pela 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Curitiba foi julgada improcedente conforme abaixo ementado:

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Data do Fato Gerador: 14/11/2015*

*COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. PAGAMENTO DE SERVIÇOS. PRODUÇÃO DE CIMENTO.*

*Os serviços prestados anteriormente ou posteriormente ao efetivo momento do processo produtivo não são considerados insumos da produção, por isso, não há possibilidade de creditamento, na sistemática da não cumulatividade, sobre tais dispêndios.*

*COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETE ENTRE ESTABELECEMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA.*

*Os gastos efetuados com fretes na transferência de bens e insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a crédito da contribuição na sistemática da não cumulatividade, por falta de previsão legal.*

*PEDIDO DE PERÍCIA.*

*É prescindível o pedido de perícia quando se tratar de mera aplicação da legislação tributária e não de produção de provas, por não exigir conhecimento técnico específico diferente da análise do direito que deve ser realizada pela autoridade administrativa competente para o reconhecimento do crédito.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário ao CARF, o qual em sua defesa alega que as glosas não podem prosperar por ausência de previsão legal, para tanto, socorre-se de vários acórdãos do CARF e da CSRF, defendendo que o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço e, até mesmo as anteriores e posteriores a este, desde que sejam imprescindível para a conclusão do ciclo produtivo, com a conseqüente comercialização do bem ou serviço, bem como, pugna pela conversão em diligência do feito.

Em suma, é o Relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora.

O recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência de preliminares prejudiciais de mérito do Recurso, passo a apreciá-lo.

### I- DAS PRELIMINARES

#### 1.1) Da Diligência Fiscal

Ao invocar o princípio da verdade material, pugna a Recorrente pela juntada de documentos a qualquer tempo, bem como, pela realização de diligências.

Ao decidir, esta Turma tem adotado um formalismo moderado no que cerne a juntada de documentos a qualquer tempo. Entretanto, entendo que, a admissão de juntada de provas se restringe ao momento da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade no processo administrativo, ressalvada a demonstração de impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões, posteriormente, trazidas aos autos, o que não é o caso dos autos.

No que cerne à realização de diligência, dado a maturidade da causa, bem como, a robustez das provas apresentadas, entendo ser prescindível.

Por isso, rejeito a preliminar arguida e passo a analisar o mérito do presente recurso.

## II- DO MÉRITO

### 2- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

Restou pacificada no STJ a tese que: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a

importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."

Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

## **2.1- DAS GLOSAS**

### **2.1.1- Serviços utilizados como insumos**

Entendeu a fiscalização por glosas algumas despesas registradas nas rubricas “bens utilizados como insumos” e “serviços utilizados como insumos”, por não se enquadrarem no conceito de insumo, uma vez que não estão intrinsecamente associados ao processo produtivo da empresa. São eles: serviços realizados nas minas da empresa (extração, furação, detonação, marcação de fogos etc) e em operações portuárias (serviços de guindaste, p.ex.), porque não estão diretamente inseridos no processo industrial de fabricação do cimento, mas sim em etapas anteriores do mesmo (uso nas minas e nos portos).

Entretanto, contesta a Recorrente o entendimento dado pela fiscalização quanto ao conceito de insumo, alegando que ao regulamentar a Lei nº 10.833, de 2003, a Instrução Normativa nº 404, de 2004, equiparou-o ao conceito estabelecido legalmente para fins de creditamento do IPI, o que não merece prosperar, já que a lei assim não o fez. Alega que ao admitir como insumos apenas os bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, não oferece a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, pois a concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica do PIS e da

Cofins, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção da receita.

Detalha a Recorrente as etapas do processo produtivo ao expor que os serviços de furação, detonação, marcação de fogos em mina e carregamento das rochas desmontadas são partes indissociáveis do seu processo produtivo, na medida em que são empregados no início da cadeia produtiva para obtenção da matéria-prima que será posteriormente transformada em cimento. Também afirma que há necessidade da utilização de guindastes no porto para içar as mercadorias para dentro dos navios, já que em razão de logística utiliza-se, além do transporte rodoviário, do meio hidroviário.

Pois bem.

No que pese o bom trabalho da fiscalização, considerando a atividade da Recorrente, entendo que os serviços realizados nas minas da empresa (extração, furação, detonação, marcação de fogos etc) e em operações portuárias (serviços de guindaste, p.ex.), apresentam-se relevantes e essenciais à operacionalização de suas atividades, as quais se enquadram na condição insumos para produção nos termos da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS - Lei nº 10.637, de 2003, e da Lei nº 10.833, de 2003.

#### **2.1.2- Dos Fretes**

No tocante às glosas referentes aos fretes, houve a glosa de frete de mercadorias entre filiais e frete de movimentação de insumos ou mercadorias dentro de um mesmo estabelecimento.

A Recorrente aduz que adquire seus insumos básicos em grandes quantidades e, assim, necessita movimentá-los entre suas filiais, bem como, movimentar insumos ou de mercadorias acabadas dentro do mesmo estabelecimento.

No que se refere aos fretes, defende a contribuinte o seu direito de apropriação de créditos de PIS e Cofins sobre despesas com fretes (inciso IX do artigo 3º e inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.833/2003), as quais permitiriam que o creditamento como operação de venda como um todo, e não somente na venda em si, última etapa da produção, quando há a efetiva entrega da mercadoria ao adquirente/comprador.

Entendo assistir razão a Recorrente.

Aqui entendo que a Recorrente, para consecução do objeto social da empresa, necessita contratar prestadoras de serviços de transporte para a locomoção das matérias-primas adquiridas, o que revela que os fretes são serviços de transporte tomados com a finalidade de propiciar a continuação/finalização do processo produtivo.

De fato, em tempos atuais, não se pode negar, que por razões ligadas à logística de armazenamento e distribuição, no caminho, a mercadoria acaba passando por mais de um estabelecimento, até chegar ao seu destino final, neste caso, entendo ser admissível a apropriação dos créditos sobre a totalidade do gasto necessários para levar o produto final do armazém até o

consumidor final. E, no curso deste trajeto, por motivos de ordem operacional, é possível que ele tenha de ser primeiro levado para outro estabelecimento, seja do titular ou de distribuidores, para depois, então, ser entregue ao cliente como parte integrante da operação de venda.

Segundo o meu entendimento, a venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

Pois, indubitavelmente, é inegável que o frete representa etapa essencial e relevante no desenvolvimento do produto final, merecendo o pleito ser analisado à luz da pacificada tese no STJ, a qual previu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

Como se verifica, o pleito da Contribuinte trata-se de operação diretamente vinculada ao seu processo produtivo, daí, em observância ao binômio da relevância e essencialidade firmados no REsp 1.221.170/PR, por isso, diverjo da decisão de piso e voto pela reversão das seguintes glosas: 1) frete de compra- na aquisição de insumos não sujeitos ao pagamento das contribuições e quanto aos fretes na transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da Recorrente.

No que se refere ao frete com destino ou origem não comprovada, trata-se de matéria não impugnada pela Recorrente, aqui operando-se, portanto, a sua preclusão consumativa.

Portanto, voto por dar parcial provimento ao recurso para reverter as seguintes glosas:

(1) serviços realizados nas minas da empresa (extração, furação, detonação, marcação de fogos em mina e carregamento das rochas desmontadas), realizados por Geomineração Ind e Com Minérios, Zandoná Mineração e Terraplanagem, Esfera Montagens Industriais Ltda, Geofocus Geologia Projetos e Represe Ltda, Terragama do Brasil Serviço de Desmonte, Racional Ind Com, Transportadora WM Ltda e Mario Candido da Silva, por se tratar de insumo, nos termos do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003;

(2) serviços de operações portuárias (serviços de guindastes), prestador por Órgão Gestor de mão-de-obra do porto, Zandona Mineração Terraplanagem, Cegelec Ltda e Sindicato dos Trabalhadores Armazéns, por se enquadrar no art. 3º, IX, e art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003; e

(3) frete de mercadorias entre filiais e frete de movimentação de insumos ou mercadorias dentro de um mesmo estabelecimento.

É o voto.

*Assinado Digitalmente*

**Juciléia de Souza Lima**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Relator

Em que pese o respeito que dedico à ilustre Relatora, ousou divergir de seu posicionamento quanto à possibilidade de creditamento sobre despesas com frete de produto acabado entre filiais e de produto acabado dentro de um mesmo estabelecimento da empresa.

Adoto como razões de decidir o voto Conselheiro Rosaldo Trevisan, em recente decisão da 3ª Turma da CSRF, de 15 de março de 2024, no julgamento do Processo nº 10880.986378/2012-21, formalizado através do Acórdão nº 9303-014.959, o qual passo a transcrever:

“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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente**: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua

no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (grifo nosso)

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

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

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

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

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

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

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo.

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, a exemplo do tratamento recente da matéria dado por esta CSRF, **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 de creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.**

3. **Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda** (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Dje 1º.3.2019).

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

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

(...) 4. **As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações**

**de venda ou revenda.** Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

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

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

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

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, **dar-lhe provimento.**” (destaques no original)

Diante do exposto, no presente, votou-se por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se as glosas sobre as despesas com frete de produtos acabados entre filiais e de produtos acabados dentro de um mesmo estabelecimento do contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**