



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10665.000226/2005-63
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-013.953 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 13 de abril de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FERDIL INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS E CONSULTORIA EIRELI

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE
ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.
JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os gastos com transporte e manuseio por operador logístico de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo e não estarem dentre as exceções justificadas. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como fretes do Inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

ALUGUEL DE VEÍCULOS PARA TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS
OU DE CARGA. CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente são admitidas as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) aquelas com veículos para transporte de funcionários ou veículos de carga (Solução de Consulta Cosit nº 1/2014 e NBM/SH-TIPI).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, deu-se provimento ao recurso da seguinte forma: (a) por voto de qualidade, em relação ao “frete de produtos acabados”, vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento; e (b) por unanimidade de votos, em relação a “aluguel de veículos”.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Relatora e Presidente

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 143 a 157), contra o Acórdão 3201-008.743, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 129 a 140), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os requisitos da lei, dentre eles terem sido os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e terem sido tributados pela contribuição na aquisição.

CRÉDITO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. OPERAÇÕES DE VENDA. POSSIBILIDADE.

Considerando que o transporte de produtos acabados tem como destino final a venda, já contratada ou a contratar, ainda que dependente de passagem por estabelecimento comercial da pessoa jurídica, os gastos de manutenção e funcionamento da frota própria do Recorrente, incluindo combustíveis e lubrificantes, revestem-se da natureza de despesas de transporte na venda, equiparando-se, portanto, aos dispêndios com frete.

CRÉDITO. ALUGUEL DE VEÍCULOS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza o desconto de crédito em relação ao aluguel de máquinas e equipamentos comprovadamente utilizados nas atividades da empresa, dentre os quais se incluem os veículos.

(...)

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de crédito, observados os demais requisitos da lei e desde que os dispêndios se encontrem devidamente lastreados em documentação comprobatória ... em relação ... (i) aos gastos com manutenção e utilização de veículos próprios ou alugados, utilizados no transporte de produtos acabados destinados à venda, incluindo reparos, pneus, câmaras, peças e acessórios, bem como combustíveis e lubrificantes, exceto se tais bens ou serviços ocasionarem aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados ... e (ii) aluguel de veículos comprovadamente utilizados nas atividades da pessoa jurídica.

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 230 a 236), a PGFN defende que não há direito ao crédito sobre gastos com:

- 1) Transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa;
- 2) Aluguel de veículos.

O contribuinte não apresentou Contrarrazões.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

Preenchidos todos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial.

No mérito, discute-se o direito ao crédito PIS/Cofins relativo aos gastos com:

1) Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

No Acórdão recorrido foram revertidas “as glosas relativas à manutenção de veículos próprios ou alugados, utilizados no transporte de produtos acabados destinados à venda, incluindo reparos, pneus, câmaras, peças e acessórios, bem como combustíveis e lubrificantes, exceto se tais bens ou serviços ocasionarem aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados”.

Deste trecho, depreende-se que se trata de transporte entre estabelecimentos da empresa:

Por outro lado, considerando que o transporte de produtos acabados tem como destino final a venda, já contratada ou a contratar, ainda que dependente de passagem por estabelecimento comercial da pessoa jurídica, os gastos de manutenção e funcionamento da frota própria do Recorrente, abrangendo os combustíveis e os lubrificantes, são considerados despesas de transporte na venda ... (grifou-se).

No Acórdão recorrido, foi afastado o enquadramento no conceito de insumo (inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), não havendo divergência a ser dirimida em relação à interpretação daquele inciso:

Considerando que os veículos sob comento são utilizados no transporte de produtos acabados, os dispêndios relativos à sua manutenção ou à sua utilização não podem ser considerados insumos nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, pois, em tal hipótese, os bens e serviços adquiridos devem ser aplicados na produção ou na prestação de serviço, não alcançando, portanto, o transporte sob comento. (grifou-se)

De toda forma, no conceito de insumo, não se enquadram estes gastos, pois são posteriores ao processo produtivo e, expressamente, não estão dentre as “exceções justificadas” do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, que interpretou a decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR:

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.

Efetivamente, não se trata de “serviços, utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, pois os produtos já se encontravam “prontos e acabados para venda”.

Quanto à possibilidade de enquadramento no Inciso IX do mesmo artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (frete na operação de venda), alega a contribuinte que esses fretes seriam parte da “operação de venda”, mas a jurisprudência dominante do STJ (inclusive as decisões do STJ passaram a ser monocráticas) é no sentido diverso, entendendo que o “O frete devido em razão em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, por não se caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento”, conforme REsp nº 1.745.345/RJ:

Trata-se de Recurso Especial, interposto ... contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, assim ementado:

(...)

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que 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, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. CONCLUSÕES FÁTICOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

(...)

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu 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. 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.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS A TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O direito ao creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, decorre da utilização de insumo que se incorpora ao produto final, e desde que vinculado ao desempenho da atividade empresarial.

2. 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. Precedentes.

(...)

4. Agravo regimental desprovido" (STJ, AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, DJe de 14/12/2015).

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.

5. Recurso Especial não provido" (STJ, REsp 1.147.902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2010).

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

(...) 4. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/02/2013).

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES Relatora (grifou-se)

2) Aluguel de veículos.

Neste ponto, não está em discussão inciso II (insumos), mas sim o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;(grifou-se)

Do consignado na Manifestação de Inconformidade, depreende-se que se trata de veículos de carga e dos utilizados para transporte de funcionários:

Sem os veículos não há como transportar o gusa, seja dentro seja fora do estabelecimento da empresa, como também não há como transportar os funcionários, sendo aqueles, sem dúvida nenhuma, máquinas ou equipamentos utilizados na atividade da empresa.(grifou-se)

O ferro gusa é o produto final, estando claro, na mesma peça de defesa, que os veículos de carga são utilizados no transporte do produto acabado:

Como se não bastasse, a Lei nº 10.833/2003 concede o direito ao crédito sobre as despesas com frete sobre vendas. Se a manifestante não tivesse alugado os veículos, ela teria que pagar o frete a uma transportadora autônoma, e conseqüentemente teria direito ao crédito.(grifou-se)

No Acórdão recorrido conclui-se que, nas "máquinas e equipamentos" a que se refere o Inciso IV, estariam albergados os veículos, nos seguintes termos:

De acordo com o Dicionário Novo Aurélio (Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1999, p. 1279), dentre os significados do vocábulo "máquina", encontram-se os seguintes: (...) "3. Veículo locomotor (...) 10. Bras. SP GO Automóvel".

Segundo a Wikipédia, "veículo (do latim vehiculum) é uma máquina que transporta pessoas ou carga", abrangendo, além dos automóveis, os caminhões, que vêm a ser o elemento ora analisado.

Nesse sentido, havendo autorização legal ao desconto de crédito em relação ao aluguel de máquinas utilizadas nas atividades da empresa, não se restringindo, portanto, à utilização no parque produtor ou fabril (produção), devem-se reverter as glosas relativas a aluguel de veículos comprovadamente utilizados nas atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei.

A RFB, na Solução de Consulta Cosit nº 1/2014, afasta o creditamento à vista da constatação (trazendo vários exemplos) de que quando a legislação tributária quer contemplá-los, fala expressamente em "veículos":

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Cofins apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naquele dispositivo legal.

(...)

15.2 Ocorre que, para efeitos tributários, o tratamento de veículos na legislação tributária é comumente enunciado destacadamente, separados da nomenclatura de máquinas ou equipamentos.

15.3 Assim, ainda que pelo senso comum possa se argumentar em contrário – que o veículo é máquina e equipamento, na concepção da consulente –, para fins de aplicação dos arts. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e cujos efeitos tributários são discutidos nesta consulta, não se pode considerar o veículo como abarcado por tais dispositivos.

15.4 Vejam-se alguns exemplos do emprego, pelo legislador ordinário, dos termos máquina, equipamento e veículo, este último de forma destacada, incluindo algumas de suas espécies, em alguns atos legais que dispõem sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins:

(...)

16 Como se verifica nos excertos transcritos, que não esgotam uma lista exemplificativa, quando um dispositivo da legislação tributária quer alcançar os bens classificados como veículos, cita os expressamente. Ademais, como muitas vezes acima se vê, quando outros bens, além de veículos, devem ser alcançados pelo mesmo dispositivo, o termo veículos aparece junto com eles, como é o caso de máquinas ou de equipamentos, elucidando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas. (grifou-se)”

O consulente era um comerciante atacadista de produtos eletrônicos, que alugava veículos para seus vendedores, mas, nos exemplos da legislação que traz, a Solução de Consulta abarca também veículos de carga.

Ainda, como bem colocado no Acórdão paradigma (nº 9303-011.242), citando o Acórdão nº 9303-006.864, “A legislação tributária destinada à identificação/classificação de mercadorias trata separadamente os bens identificáveis como máquinas e os bens identificados como veículos”:

SISTEMA HARMONIZADO DE DESIGNAÇÃO E DE CODIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

SEÇÃO XVI

MÁQUINAS E APARELHOS ...

84 Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes.

SEÇÃO XVII

MATERIAL DE TRANSPORTE

87 Veículos automóveis, tratores, ciclos e outros veículos terrestres, suas partes e acessórios

Vejamos, por exemplo, o que diz a própria Lei 10.833/2003:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

(...)

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas** e **veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;

Bem representativo é este dispositivo do RIPI/2010:

Art. 48. Serão desembaraçados com suspensão do imposto:

(...)

II - as **máquinas**, os **equipamentos**, os **veículos**, os aparelhos e os instrumentos, sem similar nacional, bem como suas partes, peças, acessórios e outros componentes, de procedência estrangeira, importados por empresas nacionais de engenharia, e destinados à execução de obras no exterior, quando autorizada a suspensão pelo Secretário da Receita Federal do Brasil (Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 3º) (grifou-se);

De forma complementar, a contribuinte evidenciou na Manifestação de Inconformidade (fls. 087), que se trata de veículos alugados para transporte do produto acabado e para transporte de funcionários. Portanto, não foi verificado que o transporte em pauta seria utilizado no processo produtivo, também não cabendo o reconhecimento do crédito considerando esse aspecto.

À vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira