



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10665.720814/2010-84  
**Recurso n°** 923.739 Voluntário  
**Acórdão n°** **3802-001.317 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 26 de setembro de 2012  
**Matéria** PIS/PASEP-RESSARCIMENTO  
**Recorrente** CODIL ALIMENTOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PIS/PASEP. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DECORRENTES DE CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS. VENDAS COM ALÍQUOTA ZERO. DESPESAS DE FRETE. AMPLITUDE. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ALÍQUOTA ZERO.

Embora o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, refira-se à frete nas operações de venda, o contribuinte que adquire bens para revenda ou para utilização como insumo também tem direito ao crédito do frete pago no transporte de tais produtos, que decorre dos incisos I e II. O creditamento ocorre de forma indireta, vinculada ao crédito do insumo ou do bem adquirido para revenda, sendo calculado a partir do custo de aquisição, no qual está compreendido o frete (Instrução Normativa SRF nº 404/2004, art. 8º, § 3º; Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 13, § 1º, “a”). Na aquisição de bens e de insumos sujeitos à alíquota zero, somente há direito ao crédito quando a operação subsequente for tributada pelo PIS/Pasep e pela Cofins, o que também se aplica ao frete pago no transporte (Lei nº 10.833/2003, arts. 3º, § 2º, II). Assim, não há direito ao crédito do frete no retorno de mercadorias remetidas para industrialização por encomenda, uma vez que a operação antecedente também está sujeita à alíquota zero (art. 25, I).

PIS/PASEP. CREDITAMENTO. FRETE. TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. CRÉDITO NÃO RECONHECIDO.

Por ausência de dispositivo legal permissivo, inexistente direito a crédito relativo à despesas de frete de mercadorias acabadas entre estabelecimentos do mesmo grupo.

FRETE. TRANSPORTE DE SUBPRODUTOS DESTINADOS À VENDA. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO.

A legislação não diferencia o produto (ou produto principal) do subproduto (ou produto secundário). Estabelece apenas que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação ao “frete na operação de venda” (Lei nº 10.833/2003, art. 3º, IX), sendo irrelevante o fato de se tratar de produto ou subproduto.

**FRETE. REMESSA DE ARROZ À GRANEL PARA INDUSTRIALIZAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO.**

O arroz à granel para fins de industrialização não constitui produto nem subproduto do adquirente. Trata-se de matéria-prima do processo industrial, ou seja, insumo nos termos do art. 8º, § 4º, I, “a”, da Instrução Normativa SRF nº 404/2004. Portanto, deve ser reconhecido o direito ao crédito, porque o frete integra o custo de aquisição (Instrução Normativa SRF nº 404/2004, art. 8º, § 3º; Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 13, § 1º, “a”).

**AQUISIÇÃO DE PRODUTO ACABADO E DE SUBPRODUTO PARA REVENDA. ROLETES, CONE DE ROLETES E FUSO TRANSPORTADOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE VIDA ÚTIL.**

Em se tratando de bens que, por sua própria natureza, não estão sujeitos a um desgaste imediato, o contribuinte, para ter reconhecido o direito ao crédito, deve demonstrar as circunstâncias de sua utilização no processo produtivo e, principalmente, se os mesmos estão sujeitos a um processo de desgaste em prazo inferior a um ano. Isso porque, se o prazo de desgaste é superior, não há que se falar em insumo, mas bem do ativo imobilizado.

**AQUISIÇÃO DE PRODUTO ACABADO E DE SUBPRODUTO PARA REVENDA. PÊSSEGO ENLATADO.**

O sujeito passivo tem direito ao crédito do frete relativo a produto acabado adquirido para revenda, porque o mesmo integra o custo de aquisição do bem (Instrução Normativa SRF nº 404/2004, art. 8º, § 3º; Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 13, § 1º, “a”).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito creditório relativo às despesas de frete devido no transporte de venda de subprodutos; de remessa de arroz à granel para industrialização; e de aquisição de produto acabado (“pêssego enlatado”) para revenda. Por unanimidade, negar provimento ao recurso quanto ao crédito relativo ao frete no retorno de mercadorias remetidas para industrialização por encomenda; e ao frete pago na aquisição de roletes, cone de rolete e fusos transportadores. Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto ao crédito relativo às despesas de frete devido no transporte de produto acabado para venda, porém, com passagem prévia pelo estabelecimento da matriz. Vencidos, neste ponto, os Conselheiros Solon Sehn (relator), Bruno Curi e Cláudio Pereira. Designado, neste ponto, o Conselheiro Regis Xavier Holanda para redação do voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/02/2013 por SOLON SEHN, Assinado digitalmente em 27/02/2013 por SOLON

SEHN, Assinado digitalmente em 05/09/2013 por REGIS XAVIER HOLANDA

Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

REGIS XAVIER HOLANDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SOLON SEHN - Relator.

(assinado digitalmente)

REGIS XAVIER HOLANDA - Redator designado.

EDITADO EM: 06/02/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Regis Xavier Holanda (presidente da turma), Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, José Fernandes do Nascimento, Bruno Maurício Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo ora Recorrente, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005*

*COMPENSAÇÃO*

*A compensação é regular no caso da existência de créditos decorrentes de pagamento indevido ou a maior.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte*

A manifestação de inconformidade refere-se à pedido de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados à vendas efetuadas com alíquota zero, formulado com fundamento no art. 16 da Lei nº 11.116/2005. O acórdão da DRJ não reconheceu o crédito relativo ao frete nas aquisições e nos retornos de produtos enviados para industrialização perante terceiros; na “remessa de arroz acabado para entrega a clientes, mas antes passando pela Matriz”; no transporte de subprodutos, de arroz a granel entre estabelecimentos industriais da pessoa jurídica e na aquisição de produto acabado e de subprodutos destinados a revenda. O ressarcimento foi admitido apenas no tocante ao frete na aquisição de matéria-prima (arroz em casca) de produtor rural pessoal física, de embalagens e na remessa de matéria-prima para industrialização, nos anos de 2005 e 2006.

A Recorrente, nas razões recursais de fls. 349-364, pleiteia a reforma da decisão recorrida, alegando que o frete na remessa e no retorno de matéria-prima para industrialização por terceiros estaria vinculado ao processo produtivo, integrando, assim, o custo de industrialização do produto acabado. Sustenta ainda que a Solução de Divergência Cosit nº 26/2008 não poderia ser invocada como fundamento para a vedação do crédito de frete

na transferência de produto acabado entre a filial e a matriz, porquanto, de acordo com o art. 16, § 4º, da Instrução Normativa nº 740/2007, seus efeitos não podem retroagir. Alega ter direito ao crédito nas transferências entre estabelecimentos, uma vez que se trata de operação realizada com o intuito de aperfeiçoar a logística de distribuição, isto é, despesas vinculadas diretamente à operação de venda. Aduz que o frete na remessa de subprodutos e de arroz a granel para ser industrializado, de produto acabado e de subproduto destinado à venda deve ser reconhecido, segundo recente jurisprudência do Carf, que interpreta o conceito de insumo de modo abrangente de todos os custos e despesas necessários para a operação do contribuinte.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Solon Sehn

A interessada teve ciência da decisão no dia 30/08/2011 (fls. 345), interpondo recurso tempestivo em 28/09/2011 (fls. 349). Assim, presentes os demais requisitos de admissibilidade do Decreto nº 70.235/1972, o mesmo pode ser conhecido.

O pedido de ressarcimento foi formulado com fundamento no art. 16 da Lei nº 11.116/2005 e no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, que assim dispõem:

### **Lei nº 11.116/2005**

*“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:*

*I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou*

*II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.”*

### **Lei nº 11.033/2004**

*“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”*

Os créditos em discussão, por sua vez, referem-se às despesas de frete devido no transporte (i) de produtos enviados para industrialização por terceiros (“retorno de mercadorias remetidas para industrialização por encomenda”); (ii) de produto acabado para

venda, porém, com passagem prévia pelo estabelecimento da matriz; (iii) de subprodutos; (iv) de remessa de arroz à granel para industrialização; e (v) de aquisição de produto acabado e de subprodutos destinados a revenda.

## I- PRODUTOS ENVIADOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

Cumprido destacar que, embora a decisão recorrida se refira à “aquisições e retorno de produtos enviados para industrialização junto a terceiros, com alíquota zero (item C)”, nota-se, a partir do termo de verificação de fls. 14 e seguintes, que, a rigor, a glosa do crédito diz respeito ao frete no “retorno de mercadorias remetidas para industrialização por encomenda”.

A legislação aplicável ao regime não-cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins disciplina o creditamento decorrente das despesas com frete nos seguintes termos:

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

[...]

***IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.***

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:*

[...]

*II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;*

É preciso ter cautela na interpretação da amplitude do direito ao crédito relativo às despesas com frete. Isso porque, embora o art. 3º, IX, refira-se à “frete nas operações de venda”, o contribuinte que adquire bens para revenda ou para utilização como insumo também tem direito ao crédito do frete pago no transporte de tais produtos. Este, porém, não decorre do inciso IX, mas dos incisos I e II do art. 3º, porque a base de cálculo do crédito constitui o custo de aquisição do bem, que também é composto pelo frete pago na entrega. O creditamento do frete, assim, ocorre de forma indireta, vinculada ao crédito do insumo ou bem adquirido para revenda.

Com efeito, de acordo com o § 3º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, o cálculo do crédito deve considerar o custo de aquisição do bem ou serviço:

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

*a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:*

*b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou*

*b.2) na prestação de serviços;*

*[...]*

*§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:*

*I - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e*

*II - o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços.*

O custo de aquisição, por outro lado, compreende as despesas de transporte, independente de se tratar de frota própria ou de frete pago a terceiro, consoante prevê o art. 13, § 1º, “a”, do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

*Art 13. O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.*

*§ 1º O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:*

*a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;*

Na aquisição de insumos e de mercadorias para revenda, portanto, o contribuinte tem direito ao crédito do frete, à medida que este integre o custo de aquisição, consoante amplamente reconhecido em diversas soluções de consulta:

*[...] FRETE NA AQUISIÇÃO. CUSTO DE PRODUÇÃO. O frete pago na aquisição dos insumos é considerado como parte do custo daqueles, integrando o cálculo do crédito da Cofins não-cumulativa.*

*O transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica dará direito ao crédito da Cofins apenas quando se tratar de produto ainda em fase de industrialização, de forma que o custo desse transporte seja considerado custo de produção. Caso se trate de produto acabado, esse frete não dará direito ao crédito, por não se enquadrar no conceito de insumo (Solução de Consulta Disit 08 nº 169, de 23 de Junho de 2006).*

*FRETE NA AQUISIÇÃO. O custo do transporte (frete), pago a pessoa jurídica domiciliada no País, de bens adquiridos para revenda e de insumos adquiridos para produção ou fabricação de bens destinados a venda pode gerar crédito na sistemática não cumulativa da Cofins. A partir de 01/05/2004, o frete*

*contratado com pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior também pode gerar crédito nessa sistemática (Solução de Consulta nº 104, de 06 de Dezembro de 2004. No mesmo sentido, cf.: Solução de Consulta Disit 06 nº 63, de 12 de Julho de 2010; Solução de Consulta nº 449, de 16 de Novembro de 2006; Solução de Consulta nº 234 de 13 de Agosto de 2007)*

Ao promover a glosa do crédito, a autoridade competente não divergiu dessa orientação, consoante se depreende da seguinte passagem do ato que serviu de fundamento para o despacho decisório (fls. 14 e seguintes):

*“Os fretes sobre compras, quando por conta do comprador, integram o custo dos bens, conforme artigo 289, § 1º do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99). Se tais bens geram direito a crédito de PIS e Cofins, logo, indiretamente, o frete incidente na compra dos mesmos também gerará. Porém, se a aquisição destes bens não gerarem crédito, como é o caso das aquisições de pessoas físicas e com alíquota zero, o frete sobre a compra também não gerará direito ao crédito.”*

De fato, na industrialização por encomenda, a pessoa jurídica executora está sujeita à alíquota zero do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 25, I, da Lei nº 10.833/2003:

*“Art. 25. A pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, sujeita-se, conforme o caso, às alíquotas previstas nas alíneas a ou b do inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos nelas referidas.*

*Parágrafo único. Na hipótese a que se refere o caput:*

*I - as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis à pessoa jurídica executora da encomenda ficam reduzidas a 0 (zero); e”*

Assim, não há direito ao crédito, porque, nas hipóteses de alíquota zero, o adquirente somente pode se creditar quando a operação subsequente for tributada pelo PIS/Pasep ou pela Cofins, nos termos do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003:

*“Art. 3º [...]*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

*[...]*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*

Portanto, como o crédito do frete na aquisição de bens não é autônomo em relação ao crédito do insumo adquirido - porque se operacionaliza de forma atrelada ao crédito

do insumo, compondo a respectiva base de cálculo -, não há como reconhecer o direito ao crédito ao Recorrente, uma vez que a operação não está sujeita à incidência da contribuição.

## **II - PRODUTO ACABADO PARA VENDA, PORÉM, COM PASSAGEM PRÉVIA PELO ESTABELECIMENTO DA MATRIZ**

A legislação, consoante destacado acima, estabelece que o contribuinte tem direito ao crédito de frete nas operações de venda, desde que tenha suportado o ônus respectivo (Lei nº 10.8333, art. 3º, IX):

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

[...]

***IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.***

O acórdão da DRJ, por sua vez, entendeu que o Recorrente não teria direito ao crédito, porque a mercadoria, por questões de logística, circulava pelo estabelecimento da matriz:

*“As remessas dos produtos acabados da unidade de Capivari do Sul para Minas Gerais para entrega aos clientes; por questão de logística, esta mercadoria circula pelo estabelecimento matriz.*

*Esse gasto não pode ser considerado como insumo porque se refere a frete de produto acabado da filial para a matriz. Portanto, não gera crédito, conforme orientação da citada Solução de Divergência.” (fls. 327).*

A decisão recorrida refere-se à Solução de Divergência Cosit nº 26/2007, que recebeu a seguinte ementa:

***EMENTA: TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA; INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE; CRÉDITOS DE COFINS. IMPOSSIBILIDADE.***

*1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins com incidência não-cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.*

*2. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins apurada de forma não-cumulativa.*

Essa interpretação, entretanto, carece de sentido. Isso porque “se o crédito é assegurado na hipótese de transporte da indústria diretamente para o consumidor final, não há razões para negar esse mesmo direito quando a mercadoria é remetida previamente a um centro

de distribuição. O que ocorre, na espécie, é apenas um desmembramento das etapas de transporte do bem destinado à venda. Ao invés de manter o estoque na fábrica, remetendo a mercadoria para o destino final após a concretização da venda, o contribuinte promove o deslocamento em duas etapas”<sup>1</sup>.

No caso em exame, a partir do Anexo IV do termo de verificação fiscal, nota-se claramente que se trata de “remessa de arroz acabado para entrega a clientes”. O fato da mercadoria, por questões de logística, circular previamente pelo estabelecimento da matriz em nada afeta o direito ao crédito, porque a legislação autoriza o creditamento desde a unidade produtora até o consumidor final.

Desse modo, entende-se que deve ser reconhecido o direito ao crédito.

### III - FRETE NO TRANSPORTE DE SUBPRODUTOS

O crédito do frete no transporte de subprodutos destinados à venda não foi reconhecido, porque, de acordo com a decisão recorrida, “o transporte de subproduto está fora do processo produtivo e não pode ser considerado como insumo”. Por outro lado, “segundo o disposto na Solução de Divergência nº 26, de 30/05/2008, o gasto com o transporte de subprodutos não deve gerar créditos de PIS/Cofins” (fls. 329).

Entende-se, entretanto, que a SD nº 26/2008 não pode ser invocada fundamento para a vedação do direito ao crédito, porque, de acordo com sua ementa, reproduzida no item anterior, a mesma não trata do transporte de subprodutos.

Na verdade, deve-se ter presente que *subproduto* nada mais é do que um resíduo ou produto secundário do processo industrial. Muitas empresas, limitam-se ao seu descarte no ambiente ou em aterros sanitários, dentro de uma etapa do procedimento industrial conhecida como lançamento ou disposição de resíduos. Outras, por política ambiental ou por razões econômicas, notadamente quando o produto secundário apresenta valor comercial ou quando a sua disposição se apresenta muito onerosa, promovem a sua comercialização.

A legislação, ao conceder o direito ao crédito, não diferencia o produto (ou produto principal) do subproduto (ou produto secundário). Estabelece apenas que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação ao “frete na operação de venda” (Lei nº 10.833/2003, art. 3º, IX). Portanto, em se tratando de *venda* - de produto ou subproduto, o que é irrelevante -, o sujeito passivo pode se creditar.

### IV - REMESSA DE ARROZ À GRANEL PARA INDUSTRIALIZAÇÃO

De acordo com a decisão recorrida, “[...] o gasto com transporte de arroz a granel, mesmo que ainda em fase de industrialização, entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica não proporciona o direito ao crédito do PIS e da Cofins”, porque “o arroz a granel equivale a um produto ou a um subproduto para o contribuinte” (fls. 329).

Essa interpretação, porém, não pode ser acolhida. Afinal, se o transporte do arroz à granel ocorre para fins de industrialização, não cabe qualificá-lo como produto nem como subproduto. Trata-se de matéria-prima do processo industrial, ou seja, insumo nos termos do art. 8º, § 4º, I, “a”, da Instrução Normativa SRF nº 404/2004:

<sup>1</sup> SEHN, Solon. PIS-Cofins: não-cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 334.

*“Art. 8º [...]”*

*§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;”*

Na verdade, arroz a granel em nada difere do arroz em casca remetido para industrialização. Ambos são matéria-prima para o produto final. Portanto, se a DRJ reconheceu o direito ao crédito em relação a este, também deveria ter admitido o creditamento em relação ao primeiro, porque, consoante destacado no exame do item I, o frete integra o custo de aquisição. O acórdão, portanto, deve ser reformado nesse particular.

## **V – AQUISIÇÃO DE PRODUTO ACABADO E DE SUBPRODUTO PARA REVENDA**

A DRJ não admitiu o creditamento do frete pago na aquisição de roletes, cone de rolete, fuso transportador e de pêssego enlatado, com base nos seguintes fundamentos:

*“Segundo contribuinte, neste caso se trata de frete incidente sobre a aquisição de produto acabado (pêssego enlatado), subprodutos adquiridos e destinados a revenda, produtos estes tributados pelo PIS e a Cofins.*

*Trata-se, também, da glosa de créditos relativos a frete sobre transporte na aquisição de roletes, cone de roletes, fuso transportador.*

*Na presente situação, não se vislumbra que esse frete refere-se a insumos. Esse gasto está fora do processo produtivo. Por isso não gera direito ao crédito de PIS/Cofins.” (fls. 329/330).*

No que tange aos roletes, cone de roletes, fuso transportador, o Recorrente alega que seriam insumo do processo produtivo, inclusive com contato direto com a matéria-prima. Todavia, do exame dos autos, verifica-se que não há qualquer prova nesse sentido. Tampouco há qualquer elemento que permita aferir a vida útil de tais bens, o que se afigura relevante à medida que tais produtos, por sua própria natureza, não estão sujeitos a um desgaste imediato. O Recorrente, dito de outro modo, deveria ter demonstrado as circunstâncias da utilização de tais bens no processo produtivo e, principalmente, que o mesmos sofrem um desgaste em prazo inferior a um ano. Isso porque, se o prazo de desgaste é superior, não há que se falar em insumo, mas bem do ativo imobilizado.

Por fim, em relação ao frete na aquisição de produto acabado (“pêssego enlatado”) adquirido para revenda, entende-se que o crédito deve ser reconhecido, porque, de acordo com o § 3º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, reproduzido acima, o cálculo deve considerar o custo de aquisição do bem, no qual se inclui o frete.

Vota-se, assim, pelo conhecimento e parcial provimento do recurso, para efeitos de reconhecimento do direito ao crédito relativo às despesas de frete devido no

transporte (a) de produto acabado para venda, porém, com passagem prévia pelo estabelecimento da matriz; (b) venda de subprodutos; (c) de remessa de arroz à granel para industrialização; e (d) de aquisição de produto acabado (“pêssego enlatado”) para revenda.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator

## Voto Vencedor

### ***COFINS. Regime não-cumulativo. Creditamento.***

#### ***Despesas de frete de mercadorias acabadas entre estabelecimentos do mesmo grupo.***

No caso presente, filio-me ao voto exarado pelo i. Conselheiro Relator no que toca ao reconhecimento de direito creditório da COFINS (regime não-cumulativo) previsto na Lei nº 10.833, de 2003, referente às despesas de frete devido no transporte relativo à: i) venda de subprodutos (art. 3º, IX, da Lei); ii) remessa de arroz à granel para industrialização (art. 3º, II, da Lei); (iii) aquisição de produto acabado – “pêssego enlatado” - para revenda (art. 3º I, da Lei).

Entendo, em consonância com os fundamentos exposto pelo i. Relator, que, em relação ao itens *ii* e *iii* acima, o custo do frete integra o custo de aquisição do insumo ou do produto para revenda refletindo positivamente no direito creditório previsto no art. 3º, I e II da Lei nº 10.833, de 2003.

Noutro giro, peço vênua ao i. Relator para, acompanhando a divergência inaugurada pelo i. Conselheiro José Fernandes do Nascimento, pontuar meu entendimento de que as despesas de frete devido no transporte de produto acabado para entrega a clientes, porém, com passagem prévia pelo estabelecimento da matriz, não são hábeis à geração de créditos.

Trata-se, no caso, de frete de produto acabado da filial para a matriz, custo este não albergado pela legislação de referência. Vejamos:

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

*IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Destaquei.*

Com efeito, o mero deslocamento de mercadorias acabadas de uma unidade para outra da mesma pessoa jurídica – operação em que inexistente qualquer contrato subjacente de transferência de propriedade do produto - não se confunde com o serviço de **frete na operação de venda**.

A estrutura do artigo 3º da Lei apresenta, a par de um dispositivo aberto que remete ao conceito de insumo (inciso II), um rol taxativo de hipóteses de creditamento que, em que pese não se enquadrarem no conceito de insumo, são, ainda assim, admitidos ao creditamento, de maneira a exigir uma interpretação restritiva nesses demais casos – *e.g.*, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos; edificações e benfeitorias em imóveis; vale-

transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção; e armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.

Ainda, havendo previsão literal sobre as hipóteses de creditamento - não se tratando, portanto, de *ausência de disposição expressa* (art. 108 da Lei nº 5.172, de 1966 – CTN) – penso incabível o uso de analogia no presente, ainda mais quando para fins de alargamento das hipóteses de creditamento legalmente elencadas, como sói ocorrer na tentativa de equiparar as despesas de transporte de mercadorias acabadas entre estabelecimentos da empresa ao serviço de frete na operação de venda.

Também não há que se falar em crédito por conta do artigo 3º, II da Lei em estudo por também não se tratar aqui de frete na aquisição de insumos – hipótese em que o custo de transporte integraria o custo dos mesmos.

Dessa forma, entendo, por ausência de dispositivo legal permissivo, não existir direito a crédito relativo à **despesas de frete de mercadorias acabadas entre estabelecimentos do mesmo grupo**.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Conselheiro Presidente