



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10675.901114/2013-12
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-015.909 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 11 de setembro de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PRIMA FOODS S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é permitido o creditamento das contribuições nos fretes das operações realizadas com produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Seja por não se enquadrar no disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ao não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos acabados. Seja por não se adequar à regra disposta no inciso IX do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSPORTE DE INSUMOS DESONERADOS. SÚMULA CARF 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, vencido o relator, Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, que votou pelo conhecimento parcial do recurso, apenas em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para aplicar ao caso a Súmula CARF nº 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas nos casos em que não haja atendimento a condição estabelecida na referida Súmula (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição); e (b) por maioria de votos, para restabelecer as glosas em relação a fretes de produtos acabados entre

estabelecimentos da empresa, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou pela negativa de provimento em relação a tal item. Designado para redigir o voto vencedor em relação ao conhecimento o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Relator

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial em face do Acórdão nº 3401-010.979, de 29 de setembro de 2022, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011

PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito.

PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE DESDE QUE COMPROVADA A OPERAÇÃO.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. No caso concreto o contribuinte não demonstra a partir de documentos hábeis e idôneos a ocorrência e os termos das operações

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, onde suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto a dois capítulos recusais: possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma; e possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos para transporte de produtos desonerados.

O recurso especial foi admitido.

O Sujeito Passivo apresentou suas contrarrazões.

O processo foi sorteado para este relator, como prevê o RICARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo. As matérias foram prequestionadas.

Contudo, o capítulo referente ao creditamento dos custos com fretes para transporte de insumos desonerados não pode ser objeto de recurso especial, pois as razões recursais contrariam o Enunciado de Súmula nº 188 do CARF, nos termos do § 3º, do art. 118 do RICARF.

Enunciado de Súmula CARF nº 188

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

RICARF

Art. 118. (...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Sendo assim, não conheço do capítulo recursal.

Quanto ao capítulo que discute a possibilidade de creditamento dos custos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, a matéria não foi objeto de enunciado de súmula e a divergência se faz presente com o Acórdão nº **9303-010249**.

Portanto, conheço deste capítulo recursal e passo ao mérito.

Mérito

No que se refere aos fretes na aquisição e insumos desonerados, se vencido em relação ao conhecimento, voto por aplicar ao caso a Súmula CARF nº 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas nos casos em que não haja atendimento a condição estabelecida na referida Súmula (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição).

Sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, a Fazenda Nacional defende em seu recurso especial que os gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa não devem gerar créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais.

Essa matéria já foi enfrentada em outras ocasiões por esse conselheiro e meu voto seguiu a *ratio decidendi* do Acórdão n.º 9303-010.249, de 11 de março de 2020, onde ficou consignado que a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo.

A Lei n.º 10.833, de 2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da COFINS calculados com base em “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

Como se vê, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo. Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme ressaltado.

Por isso, entendo que o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos:

(i)- primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos acabados; e

(ii) ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit n.º 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 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. (Grifei)**

Concluindo, como o frete de mercadorias entre estabelecimentos não caracteriza insumo, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida. (Acórdão n.º 9303-010.249, de 11 de março de 2020).

Muito importante ressaltar a jurisprudência pacífica do STJ sobre o tema:

"RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. REQUISITO DE

ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF.

RECURSO NÃO PROVIDO.

1. "É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissis, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF". (AgInt no AREsp 1031163/RJ, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 20/06/2017, DJe 29/06/2017)

2. A falta de particularização do dispositivo de lei federal objeto de divergência jurisprudencial consubstancia deficiência bastante a inviabilizar a abertura da instância especial. Incidência da Súmula 284/STF.

3. Agravo interno a que se nega provimento" (STJ, AgInt no AREsp 1.198.768/SC, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe de 05/03/2018).

Por outro lado, por simples cotejo entre as razões do Recurso Especial e os fundamentos do acórdão recorrido, observa-se que a tese recursal contida nos arts. 2º, II, da Lei 9.478/97; 146 do CTN e 48, §§ 11 e 12 da Lei 9.430/96, sequer implicitamente, foi apreciada pelo Tribunal de origem, não obstante terem sido opostos Embargos de Declaração, para tal fim.

Por essa razão, à falta do indispensável prequestionamento, não pode ser conhecido o Recurso Especial, no ponto, incidindo o teor da Súmula 211 do STJ ("inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição dos embargos declaratórios, não foi apreciado pelo Tribunal a quo").

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

2. A falta de prequestionamento da matéria suscitada no recurso especial, a despeito da oposição de embargos declaratórios, impede seu conhecimento, a teor da Súmula nº 211 do Superior Tribunal de Justiça.

[.....omissis.....]

Assim, à mingua de prequestionamento, inviável a apreciação da aludida tese recursal.

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:

[.....omissis.....]

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

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).

[....omissis.....]

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.

[.....omissis.....]

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.

[.....omissis.....]

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.

[.....omissis.....]

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.

DISPOSITIVO

Sendo assim, conheço parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional. Na e, parte conhecida, dou provimento para manter a glosa dos custos com fretes dos produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente. E, vencido em relação ao conhecimento na primeira matéria, dou provimento parcial em relação à matéria, aplicando ao caso a Súmula CARF nº 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas nos casos em que não haja atendimento a condição estabelecida na referida Súmula (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição).

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho

Fl. 7 do Acórdão n.º 9303-015.909 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10675.901114/2013-12

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator Designado,

Registro aqui a divergência em relação ao posicionamento adotado pelo relator unicamente no que se refere ao conhecimento do recurso em relação a fretes na aquisição de insumos desonerados.

De fato, o tema está tratado na Súmula CARF nº 188:

“É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, **desde que** tais serviços, **registrados de forma autônoma** em relação aos insumos adquiridos, **tenham sido efetivamente tributados** pelas referidas contribuições”. (*grifo nosso*)

No entanto, a Súmula estabelece dois condicionais para a tomada de créditos (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição), condicionais esses que não se encontram presentes, de forma conclusiva, no presente processo.

Assim, não se pode afirmar com convicção que o recurso fazendário contraria a Súmula, porque não se tem certeza de que, no caso em análise, os referidos fretes teriam sido registrados de forma autônoma e teriam sido efetivamente tributados, cabendo essa verificação à unidade preparadora, que deve contar com a colaboração do próprio contribuinte para elucidar a questão.

Entendo, portanto, que deve ser conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional em relação a fretes na aquisição de insumos desonerados. No mérito, não há dúvidas da aplicação da Súmula CARF nº 188, em seus estritos termos, inclusive no que se refere às duas condicionais.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan