



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

**Processo n°** 11020.001635/2005-25  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-001.530 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 23 de outubro de 2012  
**Matéria** Despesas com Frete  
**Recorrente** PRIME TIMBER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Os valores relativos aos gastos com frete somente podem ser incluídos no cálculo dos créditos relativos ao PIS e COFINS não cumulativos se associados à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl (Relator), Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira. Designado o Conselheiro José Luiz Bordignon para elaborar o voto vencedor.

Flávio de Castro Pontes - Presidente

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl - Relator

(assinado digitalmente)

José Luiz Bordignon – Redator Designado

EDITADO EM: 26/01/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes (Presidente), José Luiz Bordignon, Marcos Antonio Borges, Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira.

## Relatório

Trata o presente de pedido de restituição/compensação da COFINS não cumulativa - exportação, consoante §§ 1º e 2º do artigo 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, formalizado mediante apresentação do Pedido de Ressarcimento (fl.01/02), relativo ao mês de dezembro/2004. O crédito passível de compensação pleiteado monta o total de R\$ 197.557,58.

O pedido foi parcialmente homologado excluindo a autoridade do montante pleiteado os valores referentes às despesas de frete do produto acabado nas transferências efetuadas entre estabelecimentos da empresa, ou seja, a autoridade glosou os créditos decorrentes das transferências de produtos acabados entre filiais, entendendo que os mesmos não integram a operação de venda.

Apresentada manifestação de inconformidade o contribuinte trouxe a seguinte explicação que sustenta, em seu entendimento o seu direito aos créditos glosados, a saber:

*Os fretes de transferência entre filiais ocorrem porque, a contribuinte possui unidades produtivas em diversos municípios do Brasil, no entanto, para fazer a exportação necessita transferir as mercadorias para as filiais localizadas junto aos portos de Paranaguá, Itajaí e Rio grande. A transferência é necessária para a formação de lotes para a exportação. Há também uma unidade produtiva destinada ao mercado interno, localizada muito distante do mercado consumidor, no município de Bom Jesus, interior do estado do Rio Grande do Sul, desta unidade as mercadorias são transferidas para a matriz localizada em Caxias do Sul, de onde são feitas as vendas, uma vez que a matriz está localizada próxima do mercado consumidor. Assim, os fretes de transferência ocorrem unicamente por questão de logística.*

A Recorrente apresentou, inclusive, algumas soluções de consulta de outros contribuintes e em situações semelhantes que suportam o seu entendimento.

A DRJ de Porto Alegre julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS*

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

*Ementa: RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. FRETES. Não existe previsão legal para o cálculo de créditos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Interpõe a Recorrente o presente Recurso Voluntário apresentando em sua defesa os mesmos termos da manifestação de inconformidade e requerendo sejam homologados na integridade os créditos pleiteados.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto Vencido

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl,

O recurso é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

A questão posta em discussão é somente a possibilidade ou não de se tomar crédito dos fretes entre estabelecimentos da Recorrente para fins de formação de lotes para exportação.

A norma de referência é o artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, assim expresso:

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

...

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

...

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

A justificativa para glosa apresentada pela DRJ é a seguinte:

*Foi correta a glosa de valores relativos a créditos calculados sobre fretes de transferências entre matriz e filiais ou entre filiais da empresa, fato confirmado pela própria empresa em sua manifestação de inconformidade. Observe-se que nem todo o custo de produção pode ser utilizado para cálculo de créditos da contribuição, apenas os valores expressamente previstos no art. 3º da Lei nº 10.833/2002 geram direito a crédito. Parece claro também que não estamos diante da hipótese prevista no inciso IX do art. 3º, o qual prevê o cálculo de créditos sobre valores de frete nas operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*Sobre este tema já se manifestou a Coordenação de Tributação na Solução de Divergência nº 11, datada de 27/09/2007, que está assim ementada:*

*COFINS -Apuração não-cumulativa. Créditos de despesas com fretes.*

*Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida.*

*Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida.*

A decisão, portanto, se fundamentou no entendimento que o frete tratado não corresponde, no presente caso, nem a insumo, nem a frete na operação de venda.

Vale, preliminarmente, a minha respeitável crítica à falta de efetiva justificativa na decisão ora apreciada. Pelo que se pode defluir do excerto acima – que é a íntegra da justificativa da DRJ – não há nada a substanciar a decisão senão o simples fato de se apontar que o frete entre filiais não integra o conceito de insumo nem o de frete na operação de vendas, sem qualquer efetiva explicação acerca do entendimento, de modo que essa afirmação é meramente afirmativa e não é tautológica, não corresponde a um argumento, não servindo àquilo que está obrigado o poder público. Sabemos que as decisões devem ser suficientemente motivadas, não bastando que nelas se tenha um ‘porque sim’ ou um ‘porque não’ para dar-lhes validade.

Entretanto, não fixarei aí, por respeito à contribuinte e aos membros dessa Turma, os motivos de meu entendimento.

O que estamos a averiguar é se o frete entre estabelecimentos para formar lotes de madeiras para comercialização pode ser considerado como insumo na **fabricação de bens ou produtos destinados à venda** ou se pode ser tomado como parte da **armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**.

Entendo que em qualquer óptica que se examine o frete, tem a contribuinte direito ao crédito referente ao custo que suportou.

Inicialmente, não posso concordar com o posicionamento apresentado na solução de consulta apontada na decisão da DRJ de que somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes que pode gerar crédito.

Do mesmo modo que o frete incidente sobre as aquisições de bens aplicados à produção geram créditos, o frete para formação do lote necessário ao processo de comercialização, também deve ser considerado para esse fim.

No primeiro caso, inclusive, nem há uma disposição legal específica que preveja apuração de crédito em relação a tais despesas. Decorre de uma interpretação lógica da própria operação que o tem como um custo de aquisição.

No presente caso, uma interpretação razoável implica em tê-lo como custo de comercialização, sem o qual o processo não pode ser completado.

Além disso, as transferências de mercadorias para o Porto ou centro de distribuição para formar os lotes, não tem outro propósito senão a operação de venda, a aproximação das mercadorias aos consumidores finais ou simplesmente para viabilizar a exportação.

O legislador ao utilizar-se da expressão ‘operação de venda’ ao invés de ‘venda’ propriamente dita, teria objetivado esta intenção, qual seja, conferir crédito de PIS e COFINS sobre o frete para transporte de mercadorias, sempre que este transporte estiver relacionado à atividade de venda.

Outro ponto importante que corrobora esse raciocínio, está no inciso IX, do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 que trata, também, dos referidos créditos em relação aos valores incorridos com armazenagem. Ora, não faria nenhum sentido, ou nenhuma aplicabilidade prática, caso esta armazenagem fosse aquela relacionada com a venda de mercadoria ao consumidor final, uma vez que a mercadoria vendida normalmente deixa a loja varejista para ser entregue diretamente ao cliente, e não para ser inicialmente depositada em algum armazém, para apenas em seguida ser entregue ao cliente.

Em outras palavras, o legislador, ao conferir o direito aos referidos créditos em relação as despesas com armazenagem, na operação de venda, teve a intenção de abranger as hipóteses em que as mercadorias são armazenadas em centros de distribuição ou como no presente caso, no Porto, e, de lá, são encaminhadas a lojas varejistas ou são exportadas, pois toda esta operação (armazenagem em centro de distribuição, transferência a loja varejista, e venda e entrega ao cliente ou exportação) está inserida no contexto da ‘operação de venda’ especialmente nos casos aonde a transferência é necessária, não meramente voluptuária.

No presente processo, como há de se compreender, ter-se-ia a mesma despesa de frete sobre venda se a consolidação da carga fosse realizada na área portuária, não sendo possível desclassificar o crédito em função da forma de organização de sua atividade comercial, principalmente quando esta escolha se dá por necessidade operacional e é a única viável existente, considerando a sabida precariedade dos portos nacionais.

Assim, não sendo reconhecido como frete sobre a ‘operação de venda’ deveríamos reconhecê-lo como custo de armazenagem.

Esse sentido seguiu a recente decisão (de 22/08/2012) da E. Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.215.773 – RS que admitiu o crédito para do custo do frete na transferência de veículos para as concessionárias, cuja ementa é a seguinte:

*RECURSO ESPECIAL. VALOR DO PIS/COFINS. AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS PELA CONCESSIONÁRIA PARA REVENDA. DESCONTOS DE CRÉDITOS CALCULADOS EM RELAÇÃO A FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. EXEGESE DOS ARTIGOS 2º, 3º, INCISOS I E IX, E 15, INCISO II, DA LEI N. 10.833/2003.*

*– Na apuração do valor do PIS/COFINS, permite-se o desconto de créditos calculados em relação ao frete também quando o veículo é adquirido da fábrica e transportado para a*

*concessionária –adquirente – com o propósito de ser posteriormente revendido.*

*Recurso especial parcialmente provido.*

Ressalto, nesse caso, trecho do referido acórdão, assim expresso pelo Ministro Asfor Rocha, cujos destaques são por mim realizados:

*Ora, seguindo a literalidade dos dispositivos acima, mais especificamente do art. 3º, incisos I e IX, não se pode restringir a possibilidade de desconto ao caso em que a venda ao consumidor é realizada antes do transporte do bem para a concessionária. Na minha compreensão, a leitura dos dispositivos deve ser feita assim:*

*“frete na operação de venda (inciso IX), em relação a bens adquiridos para revenda (inciso IX c/c o inciso I)”. Esse texto, sem dúvida, **permite o desconto envolvendo o frete também quando o veículo é transportado para a concessionária com o propósito de revenda.** É o que diz a lei em relação à Cofins e ao PIS/Pasep.*

*Esse entendimento fica ainda mais fortalecido quando se observa que a lei permite, expressamente, nos mesmos dispositivos, o desconto de créditos calculados em relação a “armazenagem de mercadoria” no tocante a “bens adquiridos para revenda”. Ou seja, o armazenamento destina-se à revenda de bens ao consumidor.*

*Sem muitas delongas, portanto, a pretensão recursal deve ser acolhida, ressaltando que a sentença, apesar de denegar a segurança, reconheceu “a circunstância de a impetrante suportar o ônus do frete (por imposição da relação jurídica privada)”*

Destaco, ainda, com relação ao mesmo julgamento o voto do Ministro Teori Albino Zavascki, assim expresso:

*O EXMO. SR. MINISTRO: Sr. Presidente, não há como desvincular o inciso IX do inciso I do art. 3º, até porque o inciso IX remete expressamente ao inciso I. Ou seja, estamos tratando de uma operação de revenda, de bens adquiridos para revenda. Na operação de revenda, o que se chama operação de venda é complexa porque supõe um fazer anterior, uma operação anterior. É uma operação complexa nesse sentido, porque é dupla.*

*Em se tratando especificamente de revenda de automóveis, se limitarmos a frete aquilo que sucede depois da aquisição pelo revendedor, praticamente tornaríamos letra morta o dispositivo, porque o frete, no geral, é no transporte do fabricante para o revendedor.*

É exatamente o que ocorreria aqui se mantivéssemos a proibição confirmada pela decisão da DRJ. A Lei tornar-se-ia letra morta.

No mais, e somente para introduzir mais um ponto favorável à tese aqui esposada, tenho que no contexto do inciso II, esse frete é complementarmente insumo de produção.

O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833 expressa que são passíveis de crédito os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Diz, portanto, que os insumos necessários utilizados no processo de formação dos produtos destinados a venda são passíveis de crédito. Os insumos no contexto do regime de apuração da contribuição não-cumulativa da COFINS devem ser considerados como todos os fatores necessários ao desempenho das atividades empresariais, seja na, produção, comercialização de bens ou prestação de serviços.

Implica, antes de mais nada, em entender os insumos inseridos no processo de complexão dos produtos que se pretende vender, parte do processo produtivo. E há de se compreender o processo como complexo de bens e serviços empregados do início ao fim do processo de produção e venda, mesmo porque não se excluem os insumos referentes à venda por mera interpretação extensiva e porque ninguém, salvo o varejista, vende uma madeira, mas se vendem lotes de madeiras, formar o lote é etapa necessária ao aprimoramento do produto que nada mais é que o próprio lote. Quando a legislação pretendeu excluir créditos deste tipo o fez expressamente, conforme pode se defluir em referência expressa à vedação de crédito em relação a uma modalidade de comissão de venda prevista no artigo 2º da Lei nº 10.485/2002 paga pelo fabricante ou importador aos concessionários na venda direta de determinados tipos de automóveis. Em face dessa exclusão expressa de insumos de venda, poder-se-ia concluir a *contrario sensu* que os demais insumos de venda geram direito a crédito de PIS e de COFINS. E repito, no caso formar lote é também insumo de produção porque o que se vende é o lote.

Nesse sentido, considerando que os fretes glosados fazem parte da operação de venda e insumo necessário, voto por julgar procedente o presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro José Luiz Bordignon, Redator Designado

Com o devido acatamento, permito-me divergir do voto do Exmo. Sr. Relator.

Cinge-se a controvérsia sobre a possibilidade de creditamento do frete de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, com a finalidade de formar lotes à exportação.

A Recorrente se insurge contra as glosas de suas despesas com **fretes entre estabelecimentos**. Sustenta o direito aos referidos créditos em razão de:

*Os fretes de transferência entre filiais ocorrem porque a contribuinte possui unidades produtivas em diversos municípios do Brasil, no entanto, para fazer a exportação necessita transferir as mercadorias para as filiais localizadas junto aos portos de Paranaguá, Itajaí e Rio grande. A transferência é necessária para a formação de lotes para a exportação.*

Importante se faz, para bem analisar a questão aqui discutida, trazer a lume a legislação de que trata o direito ao crédito das despesas com fretes, nas operações de vendas, arcado pela pessoa jurídica, relacionadas à apuração das Contribuições não-cumulativas para o Pis/Pasep e Cofins.

A Lei nº 10.637, de 2002, instituidora do regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, fixou em seu art. 3º quais os custos/despesas passíveis de integrar a base de cálculo como crédito a ser descontado, dentre os quais o valor dos serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

A partir da Lei nº 10.833, de 2003, o regime de apuração não-cumulativa passou a ser adotado também para a Cofins, sendo admitido, a partir de então, o aproveitamento de crédito sobre os valores dos gastos efetuados com a armazenagem de mercadoria e frete, **na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora**, conforme estabelece o inciso IX do art. 3º desta lei:

*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. [...]*

Por sua vez, o art. 15 da Lei nº 10.833/2003 estendeu o permissivo previsto no inciso IX às pessoas jurídicas incluídas no regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Da análise da evolução legislativa acima exposta, permite-se concluir que o creditamento de gastos com fretes, desde que contratados com pessoas jurídicas domiciliado no País, somente poderá ser usado se estiver relacionado à uma operação de venda.

No caso em tela, trata-se de gasto relativo ao frete entre estabelecimentos da mesma empresa e não em operações de venda.

Assim, os gastos com fretes relativos a movimentação de produtos/mercadorias entre as filiais de uma mesma pessoa jurídica, mesmo necessária a formação de lotes à exportação, não é passível de creditamento para fins de apuração do valor devido das contribuições não-cumulativas.

Nessa linha é o entendimento da Coordenação-Geral de Tributação - COSIT manifestado na Solução de Divergência nº 12, de 08/04/2008, abaixo colacionada:

*SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 12 de 08 de Abril de 2008*

**ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. **EMENTA:** CRÉDITOS DE COFINS. TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECEMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE. NÃO APLICÁVEIS. 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. 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 com incidência não-cumulativa, exceto se se tratar de pessoa jurídica cujo objeto societário seja transporte.

Com estas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

José Luiz Bordignon