



**Processo nº** 11060.905288/2018-50  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3302-010.164 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2020  
**Recorrente** FELICE - INDÚSTRIA DE ARROZ LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.**

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência -Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Raphael Madeira Abad (relator), Jorge Lima Abud e José Renato Pereira de Deus. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Denise Madalena Green.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad – Relator

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green – Redatora Designada

Participaram do julgamento os conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## Relatório

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se a natureza jurídica dos dispêndios com fretes entre estabelecimentos, especificamente se podem ser tratados como insumos para fins de PIS e COFINS.

Por retratar com precisão os fatos até então ocorridos no presente processo, adoto e transcrevo o Relatório elaborado pela DRJ quanto da sua análise do processo.

Trata-se de pedido de ressarcimento (nº 20437.88219.140715.1.1.10-5978) relativo a suposto crédito apurado de PIS do regime não cumulativo – mercado interno no 2º trimestre/2012, no montante de R\$ 13.831,02.

Ao pedido formulado a interessada vinculou declarações de compensação.

A DRF de origem emitiu Despacho Decisório deferindo parcialmente o pedido, no valor de R\$ 8.859,07, e homologando as compensações declaradas até esse limite (e-fl. 19). Conforme relatório integrante das informações complementares do Despacho disponibilizadas à interessada (e-fls. 25/31), a auditoria assim explicitou as razões de indeferimento:

01. O presente Relatório trata da análise dos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento(PER) de Créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social -COFINS não cumulativos, relativo às operações com o mercado interno(PIS e COFINS não cumulativos mercado interno), do 2º trimestre de 2012 ao 4º trimestre de 2012, conforme PER's discriminados abaixo.

...

### Base de Cálculo dos Créditos das Contribuições

14. A vista do disposto no artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, e com base nos arquivos eletrônicos, em pesquisas realizadas nos sistemas informatizados da RFB, conferimos por amostragem as bases de cálculo dos créditos e encontramos divergências em relação aos valores lançados a título de despesas com fretes e em relação ao rateio da receita bruta mensal para fins de apuração dos créditos.

15. Em relação aos valores lançados a título de despesas com fretes as divergências ocorreram pelo fato de o contribuinte ter considerado na base de cálculo dos créditos as despesas com fretes nas transferências dos produtos acabados(arroz) da matriz para a filial, para fins de venda na região do São Paulo. Cumpre informar que a legislação vigente. Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, autoriza a pessoa jurídica a descontar créditos de PIS e COFINS sobre fretes apenas nas operações de venda e quando o ônus for suportado pelo vendedor.

16. Cumpre esclarecer ainda, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições para o PIS e a COFINS, bens e serviços utilizados no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do citado processo, logo, não são insumos os gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

17. Não sendo fretes sobre vendas e nem insumos, as despesas com transferências de produtos acabados da matriz para a filial devem ser excluídos da base de cálculo dos

créditos de PIS e COFINS a descontar, urna vez que não existe previsão legal para apuração de créditos com base em tais despesas.

18. Em relação ao rateio da receita bruta mensal para fins de apuração dos créditos as divergências ocorreram pelo fato de o contribuinte ter lançado todos os valores das despesas na coluna "receita bruta não cumulativa - não tributada no mercado interno", deixando zerado as colunas "receita bruta não cumulativa - tributada no mercado interno" e "receita de exportação", mesmo tendo vendas tributadas no mercado interno e remessas de produtos para exportação.

19. As divergências estão discriminadas na tabela " BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS ", em anexo.

20. Na tabela "CRÉDITOS DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS MERCADO INTERNO PASSÍVEIS DE RESSARCIMENTO", em anexo, discriminamos os créditos de PIS e COFINS não cumulativos, mercado interno, passíveis de ressarcimento no 2º ao 4º trimestres de 2012.

21. A tabela a seguir discrimina os créditos passíveis de ressarcimento.

...

Cientificada desse Despacho em 14/06/2019 (e-fl. 34), a contribuinte apresentou a correspondente manifestação de inconformidade em (e-fl. 3/17).

Em síntese e fundamentalmente, faz considerações sobre a não cumulatividade das contribuições sociais, e sobre o conceito de insumos. Contesta o conceito de insumos restritivo adotado pela RFB. Cita jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que amparam seu entendimento. Cita ainda jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em especial o entendimento consolidado no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, segundo o qual o conceito de insumos deve considerar a essencialidade e relevância do bem e serviço utilizados para o desenvolvimento da atividade econômica da contribuinte.

Especificamente sobre os fretes entre estabelecimentos, alega o que evidenciam os excertos a seguir colacionados:

..

24. O frete entre estabelecimentos da mesma empresa que, como no presente caso, é celebrado como indispensável ao escoamento e comercialização do produto pelo país (RS e SP), invariavelmente integra as hipóteses de creditamento a que se referem o art. 3º, incisos II e IX das Leis Federais nº 10.637/02 e 10.833/03. Duas principais razões, portanto, ensejam no direito ao creditamento do PIS e da COFINS ao Contribuinte.

25. **Um.** No tocante ao que dispõe o art. 3º, inciso II de ambas as leis no que toca à expressão "*insumo utilizado*" empregada pelo legislador infraconstitucional, a doutrina e a jurisprudência tem entendido que a acepção do termo para fim de apurar a possibilidade (ou não) do creditamento está intimamente ligada ao *status* daqueles que, efetivamente, contribuem para a obtenção de receita. Esse exemplo fica ainda mais evidente em se tratando de PIS e COFINS, que possuem em sua base de cálculo a mesma definição de *receita*.

26. Logo, se a hipótese de incidência de ambas as contribuições é a *receita auferida*, natural que se vincule ao conceito de insumos os custos e despesas passíveis de contribuir para a arrecadação do PIS e da COFINS. Nesse diapasão, imperioso reiterar o conceito de insumo prevalecente pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme pontuado no tópico anterior.

...

30. Por óbvio, a concepção da terminologia 'insumo' deve abarcar os **custos gerais de fabricação e as despesas gerais comerciais, imprescindíveis para o todo da atividade produtiva**. Neste ínterim, absolutamente descabida a interpretação restritiva levada a efeito pela RFB.

...

32. **Dois.** A segunda acepção contenda ao frete *intercompany* (entre estabelecimentos de mesma empresa) é aquela extraída da disposição expressa a que se refere o art. 3º, inciso IX da Lei Federal n.º 10.833/03. Vejamos:

...

34. No presente caso, o valor dispendido com o frete entre estabelecimentos da Impetrante está intimamente ligado à necessidade de se escoar o produto que será comercializado às inúmeras regiões do país. É, portanto, medida indissociável da própria receita que será auferida - hipótese de incidência do PIS e da COFINS.

35. Ao passo do já exposto no tocante à sua insensibilidade na conceituação de insumo {inciso II do art. 3º}, a Lei n.º 10.833/03 acabou por tratar as despesas ligadas ao frete de forma *autônoma*. E, nesse caso, assim como o que já ocorre com relação aos insumos, deve a empregabilidade do frete estar condicionada à sua **essencialidade no processo produto do produto, ainda que dele não participe diretamente**.

36. Em relação ao tema objeto da presente ação, o CARF possui alguns julgados no seguinte sentido: se os fretes de produtos acabados entre os seus estabelecimentos forem essenciais para a atividade de comercialização e distribuição, conforme restou demonstrado pela Impetrante, passível de constituição de crédito das contribuições em comento, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Lei 10.933/03 e Lei 10.637/02.

37. É preciso destacar, por oportuno, que as leis referidas, no artigo mencionado, consideram e trazem o termo frete na "operação" de venda, e não frete de venda. A diferenciação, nesse aspecto, é fundamental: enquanto o primeiro engloba a participação em toda a cadeia produtiva (da produção até o comércio), o outro possui espaço somente para viabilizar a sua chegada ao destinatário final.

...

41. No caso concreto, os serviços de frete utilizados são necessários para a atividade final de venda de mercadoria. A remessa de produto acabado para as filiais (no caso, em São Paulo) tem uma única finalidade, que é a posterior venda para o mercado interno, conforme já é de conhecimento de Vossa Senhoria. Ou seja, a remessa entre matriz e filial (frete) é uma etapa intermediária necessária/essencial para a efetivação das vendas.

42. Em reforço ao até então exposto, de modo a demonstrar a essencialidade dos fretes entre os estabelecimentos, destaca-se a situação da filial situada em São Paulo, a qual concentra a maior parte das operações. As vendas são realizadas via filial, localizada em SP.

43. Em suma, a empresa faz a remessa da mercadoria para a filial estabelecida em SP, para só então poder comercializar o produto no mercado interno. Além de uma questão estratégica (de logística), existe uma questão legal que justifica a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. Isso corrobora, de maneira clara, para a essencialidade dos fretes para a efetivação das vendas.

44. Por todo o ventilado, inexiste justificativa para que seja retirado da empresa a possibilidade de creditar-se do PIS e da COFINS sobre as despesas empregadas com o frete entre seus estabelecimentos, proceder alinhavado com os conceitos de **insumo** e

de frete na operação de venda previstos no art. 3º, incisos II e IX da Lei Federal nº 10.833/03, a doutrina, e os precedentes do CARF e do E. STJ sobre a matéria.

**45. Dessa forma, na esteira dos julgados anteriormente transcritos e nos termos da fundamentação acima exposta, resta demonstrada que é ilegal a limitação do direito de creditamento da peticionária, uma vez que as operações analisadas se inserem no rol previsto na legislação como hipóteses que autorizam o deferimento do benefício debatido. Inexistem razões, portanto, para manter a manutenção da decisão atacada.**

... (destaques do original)

Como resultado da análise do processo pela DRJ foi lavrada a seguinte ementa abaixo transcrita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Não geram créditos da não cumulatividade os dispêndios com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica sem qualquer vínculo direto com operação de venda. Tampouco tais dispêndios podem ser tomados como serviços utilizados como insumos, porquanto relativos a momento posterior ao processo produtivo em si, mesmo no contexto do conceito de insumo vigente a partir do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada com a decisão prolatada pela DRJ a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário por meio do qual reitera os argumentos já trazidos e submete a questão ao CARF.

É o relatório

## Voto Vencido

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

### 1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual deve ser conhecido.

### 2. Mérito.

Não havendo preliminares é de se adentrar no mérito.

Toda a discussão deste processo pode ser sintetizada a partir do seguinte questionamento: A despesa com o deslocamento de um produto acabado, entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento vendedor, pode subsumir-se ao conceito de “operação de venda”?

O Parecer COSIT/RFB n. 05/2018 estabelece que os insumos com frete de produtos acabados não podem ser considerados insumos.

#### 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.

Este entendimento é seguido por algumas Turmas do CARF, merecendo destaque o acórdão 3801-002.668, onde destaca-se que as despesas com fretes de produtos acabados não dão direito a crédito, nos termos a seguir reproduzidos:

#### REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS. CONCEITO DE INSUMO.

**Não se subsume ao conceito de insumo**, os valores pagos **a título de transferências de produtos acabados (fretes) entre os estabelecimentos da empresa**. Os valores relativos aos gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição em questão se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.

A questão tem sido objeto de calorosos e saudáveis debates em todo o CARF.

Esta Turma, com composição diversa, no ano de 2017 também firmou entendimento no sentido de que os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos não geram créditos, merecendo destaque o Acórdão 3302-004.327, de Relatoria do insigne Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

#### REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA DEPÓSITO FECHADO E ARMAZÉM GERAL. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitida a apropriação de créditos da Cofins calculados sobre os gastos com frete por serviços de transporte prestados nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio contribuinte ou nas remessas para depósitos fechados ou armazéns gerais.

O Acórdão, foi submetido ao zeloso crivo da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo sido reformado pelo Acórdão 9303-010.147.

Na ocasião, por maioria de votos o Colegiado acompanhou a Ilustríssima Conselheira Tatiana Midori Migiyama ao reformar o Acórdão, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmíro Lock Freire.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre a discussão acerca da possibilidade ou não de se constituir crédito das contribuições sobre as despesas com frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte e remessa para depósito fechado e armazém geral, o que já me adianto por dar razão ao contribuinte. Eis que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos, bem como e remessa para depósito fechado e armazém geral, gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições.

Frise-se a ementa do acórdão 9303-005.156:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008*

*CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.*

*Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.*

*Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.*

*CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS*

*Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”*

Nesse ínterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303-005.155, 9303-005.154, 9303-005.153, 9303-005.152, 9303-005.151, 9303-005.150, 9303-005.116, 9303-006.136, 9303-006.135, 9303-006.134, 9303-006.133, 9303-006.132, 9303-006.131, 9303-006.130, 9303-006.129, 9303-006.128, 9303-006.127, 9303-006.126, 9303-006.125, 9303-006.124, 9303-006.123, 9303-006.122, 9303-006.121, 9303-006.120, 9303-006.119, 9303-006.118, 9303-006.117, 9303-006.116, 9303-006.115, 9303-006.114, 9303-006.113, 9303-006.112, 9303-006.111, 9303-005.135, 9303-005.134, 9303-005.133, 9303-005.132, 9303-005.131, 9303-005.130, 9303-005.129, 9303-005.128, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124,

9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.120, 9303-005.119, 9303-005.118, 9303-005.117, 9303-006.110, 9303-004.311, etc.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete **para** a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

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.

Em vista do exposto, dou provimento ao recurso do sujeito passivo nessa parte.

Efetivamente, tratando-se de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, tem-se que se subsume a uma operação que tende a transferir o produto fisicamente do produtor e destina-lo ao comprador, naquilo que se pode interpretar como operação de venda, é de se dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

## Voto Vencedor

Conselheira Denise Madalena Green, Redatora Designada.

Com a devida vénia ao voto do Ilustre Relator, prevaleceu no Colegiado o entendimento pela impossibilidade de aproveitamento do crédito de PIS e COFINS não-cumulativos decorrentes das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos, tendo sido designada esta Conselheira para redigir o voto vencedor.

Na esteira da contenda ante descrita a recorrente argumenta a possibilidade de crédito de fretes entre matriz e as filiais de produtos acabados por ser essencial ao seu processo produtivo, com base no art. 3º, inciso IX, das Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02. Como fundamento de glossa, a fiscalização aponta *que a legislação vigente, Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, autoriza a pessoa jurídica a descontar créditos de PIS e COFINS sobre fretes apenas nas operações de venda e quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

Do acórdão recorrido, extrai-se a seguinte fundamentação:

No que tange aos dispêndios com fretes, diga-se que a legislação previu a possibilidade de apuração de créditos tão somente quando relativos a operações de venda, conforme inciso IX, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, extensível ao PIS nos termos do art. 15 da mesma lei:

Lei nº 10.833, de 2003:

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*[...] 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.*

*(destacou-se)*

Como se vê, não há previsão legal para apuração de créditos sobre fretes entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica para transporte de produtos acabados. Esse entendimento inclusive já há muito foi formalizado pela Administração Tributária por meio da Solução de Divergência Cosit nº 26, de 2008:

*Solução de Divergência nº 26, de 2008:*

*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.*

*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.*

Cite-se ainda excerto dessa SD nº 26, de 2008:

...

*Com efeito, o que pretendeu o legislador foi afastar a incidência indevida da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do “frete na operação de venda”. Genericamente, só se vende produto que esteja em condição de ser vendido, ou seja, acabado. E aperfeiçoa-se a venda com a transferência da propriedade do produto de uma pessoa jurídica para outra, pela tradição. Como assinalou a SRRF10, não se confunde com “frete na operação de venda” o mero deslocamento de mercadorias de uma unidade para outra, da mesma pessoa jurídica.*

...

Na contestação interposta, a contribuinte se insurge contra o conceito de insumos adotado pela RFB, bem como em face do entendimento do que seriam os fretes em operação de venda.

Importante aqui registrar que as disposições sobre o conceito de insumos adotadas pela RFB nas INs nº 247, de 2002 e nº 404, de 2004, restaram recentemente superadas por força do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça, e cuja

repercussão no âmbito da RFB foi objeto do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17/12/2018 (DOU de 18/12/2018). Ficou estabelecido naquele julgamento que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço no desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

Não obstante, o novo contexto jurídico em nada altera a situação da glosa de créditos em tela.

De fato, já há muito a Administração Tributária na Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2011, fixou o entendimento de que os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, por quanto relativos a momento posterior ao processo produtivo em si, não podem ser considerados como insumos do processo produtivo. Esse entendimento foi recentemente reiterado no novo contexto jurídico do conceito de insumos pelo citado Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018. Citem-se as ementas/excertos:

*Solução de Divergência nº 2, de 2011:*

*Contribuição para o PIS/Pasep - Apuração não cumulativa. Créditos de despesas com fretes.*

*Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep.*

*Dispositivos Legais: Lei no 10.637, de 2002, art. 3º, II e Lei no 10.833, de 2003, e art. 15.*

#### Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018

...

#### **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 6, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.*

... (destacou-se)

A nota de rodapé "6" indicada assim está redigida:

*6 Aqui está em análise apenas a subsunção do item ao conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de*

2003). Nada impede que o item possa se enquadrar em outras modalidades de creditamento, como aquela estabelecido pelo inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003

Por outro lado, as alegações da interessada corroboram que se trata de transporte de produtos acabados cuja comercialização somente ocorre quando da saída do estabelecimento filial.

Com efeito, ela alega que os fretes entre seus estabelecimentos só podem ser considerados como fretes em operação de venda, em vista das circunstâncias de como se dá a questão logística entre o local da industrialização (matriz - São Pedro do Sul-RS) e o da venda (filial - Indaiatuba-SP).

Nesses termos, suas próprias alegações confirmam que o estabelecimento vendedor é a filial em Indaiatuba, e que os produtos são remetidos da matriz para serem por aquela filial comercializados.

Assim, efetivamente, é de se considerar ocorrida a operação de venda apenas quando da saída do estabelecimento vendedor ao consumidor final – no caso, do estabelecimento de Indaiatuba às pessoas jurídicas compradoras – momento em que efetivamente ocorre a transferência de propriedade da contribuinte (seja matriz ou filial) para o terceiro comprador.

Ademais, a interessada não faz prova nos autos de que os fretes em tela sejam vinculados diretamente a operação de venda desde a saída do estabelecimento matriz - indústria.

Note-se que aqui não se nega ser indispensável a organização logística da interessada tal como ela descreve, mas apenas que os fretes sobre as vendas passíveis de creditamento não ocorrem quando da saída da matriz em São Pedro do Sul, mas apenas quando da saída da filial em Indaiatuba para o estabelecimento do comprador.

Diga-se ainda que a distinção que ela procura fazer entre “frete de venda” e “frete na operação de venda” não tem respaldo no inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ou em qualquer outro dispositivo legal que regulamenta os créditos da não cumulatividade.

Cumpre ainda registrar que as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais colacionadas pela interessada não vinculam esta autoridade julgadora, limitando-se seus efeitos às partes dos respectivos processos.

Dessa forma, revela-se correta a glosa dos créditos relativos a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da interessada, por não se caracterizarem como insumos, nem como fretes em operação de venda.

Em face do exposto, voto pela improcedência da manifestação de inconformidade interposta.

Gabriela Fernanda Gentina Tafner

Auditora Fiscal da Receita Federal Relatora

O entendimento da DRJ está de acordo com à orientação firmada no REsp nº 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a dedução na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS.

O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial, ou seja, insumo é o que se incorpora ao produto final.

Não é possível atribuir ao frete entre estabelecimentos de produtos acabados a natureza jurídica do crédito de insumo, pois, nesse caso, não existe mais processo de produção e sim processo de logística, através do qual a empresa definirá o melhor meio de escoar sua produção. Portanto, ficam prejudicados os argumentos para sustentar o crédito sobre fretes de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Além do mais, como exaustivamente tratado acima, as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor. Não se reconhece o direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferências internas das mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, pois tais operações não estão intrinsecamente ligadas às operações de venda.

Nessa linha, mostra-se acertada a conclusão de que a recorrente não tem direito de ter reconhecido o aproveitamento com relação aos valores de fretes decorrentes do transporte interno de mercadorias entre os seus estabelecimentos e/ou centros de distribuição e logística (fretes de transferência/intercompany) de mercadorias destinadas à venda.

Dito isto, após minuciosa pesquisa jurisprudencial, verifiquei que o Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência dominante no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados. Segue um resumo da pesquisa jurisprudencial:

**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 PROVADO.**

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 omissa, 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).

**TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS N.ºS 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.

3. "A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013) . 4. Agravo regimental desprovido. (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.386.141 - AL (2013/0170725-4), Rel. Ministro Olindo Menezes, DJe de 14/12/2015). (**grifou-se**)

No mais, verifiquei que o entendimento deste Conselho está em conformidade com a jurisprudência do 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:

COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE. Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição 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. (Acórdão nº 9303-010.249 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma, Rel. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, voto de qualidade, sessão de 11/03/2020).

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO. A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência -Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003-, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos. (Acórdão nº 3302-006.350 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, Rel. Walker Araujo, maioria, sessão de 12/12/2018).

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. A transferência de produto acabado a estabelecimento filial para 'formação de lote' de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação, não gerando o direito ao crédito em relação à contribuição. (Acórdão nº 3401-006.056 – 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, Rel. Tiago Guerra Machado, maioria, sessão de 23/04/2019) (No mesmo sentido os Acórdãos 3401-006.057 a 3401-006.135)

E mantém-se, aqui, o entendimento externado nos julgados acima, com a convicção de inexistência de supedâneo legal para a tomada de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da

COFINS, na não-cumulatividade, em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, devendo ser mantidas as glosas correspondentes.

Dante dos fundamentos acima expostos, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e no mérito negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green