



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.002480/2009-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.438 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2023
Recorrente YARA BRASIL FERTILIZANTES S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/07/2004

PIS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

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, nos termos decididos pelo disposto na decisão do REsp. nº 1.221.170/PR do STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos 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.

FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMI ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. É essencial e imprescindível a contratação de frete junto à terceira pessoa jurídica para transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, frete este pago em decorrência do transporte de minerais das minas até o complexo industrial onde é fabricado o

produto final, no caso, fertilizante, caracterizando-se este dispêndio como insumo.

PIS. DESCRIÇÃO FÁTICA E IDÊNTICA. MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Aplica-se ao lançamento à título de contribuição para o PIS/Pasep, o disposto em relação à COFINS, vez que decorrente da mesma descrição fática e idêntica matéria tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa relativa ao frete na transferência de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Walker Araujo, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Em ação fiscal foram lavrados contra a empresa acima os autos de infração de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 29/35) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 36/42) em virtude da apuração de falta/insuficiência de recolhimento do PIS e da Cofins. O total do crédito tributário apurado foi de R\$ 790.613,67 e o relatório do trabalho fiscal está às fls. 141/143.

O interessado impugnou tempestivamente as exigências, através do arrazoado de fls. 44/55, alegando, em síntese, a legitimidade dos créditos calculados sobre fretes de transferência entre matriz e filiais ou entre filiais, tanto de produtos acabados quanto de matérias primas, pois entende tratarem-se de etapas essenciais à atividade da empresa, que possui unidades produtivas em diversos municípios do país.

Para embasar seus argumentos, o manifestante discorre sobre as dimensões continentais do Brasil, cita diversos municípios nos quais possui filiais e comenta sobre a importância que o agro-negócio teria para o país, além disso, considera que a sistemática da não -cumulatividade ampararia o creditamento sobre os fretes conforme calculado e pensamento diverso esbarraria em inconstitucionalidade. Cita e transcreve Solução de Consulta proferida pela RFB que entende como favorável ao seu entendimento. Conclui então que o seu procedimento adotado estaria de acordo com o Art. 3 1 da Lei 10.833/03.

Isso posto, requer que seja dado provimento à sua impugnação, com o reconhecimento do direito a constituir e descontar créditos de PIS e Cofins decorrentes de fretes de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos, seja produto acabado ou seja matéria prima.

A lide foi decidida pela 2ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, nos termos do Acórdão n.º 10-30.327 (fls.107/109), de 17/03/2011 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada, nos termos da Ementa transcrita abaixo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/07/2004

Ementa: FRETES - Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS e da Cofins não-cumulativos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado (fls.113/131), no qual, repete basicamente os mesmos argumentos expostos em sua Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – Da admissibilidade:

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 25/04/2011 (fl.112) e protocolou Recurso Voluntário em 09/05/2011 (fl.113) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Em não havendo preliminares passa-se de plano ao mérito.

II – Do mérito:

A discussão objeto da presente demanda versa sobre a glosa de créditos de PIS e COFINS não cumulativos, relativo aos créditos sobre os dispêndios com fretes sobre transferências entre matriz e filiais ou entre filiais, tanto de produtos acabados quanto de matérias primas, mantidos pela decisão, por não se enquadrarem nas operações de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003.

Consta do Auto de Infração, interpretação adotada pela decisão de primeira instância, a seguinte informação:

II. DESCRIÇÃO DAS IRREGULARIDADES FISCAIS CONSTATADAS

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

O contribuinte incluiu indevidamente na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS fretes sobre transferências (fls. 12 a 26). O valor do frete contratado de pessoa jurídica domiciliada no país para a realização de simples, "transferências de mercadorias dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores e filiais não integra a operação de venda a ser realizada posteriormente, não podendo ser utilizado na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Dará direito ao crédito o frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme arts. 3º, inciso IX, e 15 da Lei n.º 10.833/2003.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

Após larga discussão a cerca do conceito de insumos, sobreveio a decisão do Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), que assentou o entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser verificado de acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua imprescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Na compreensão daquela Corte Superior, um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, a partir da análise da pertinência, **relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço**.

O voto da Ministra Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, sendo que tal entendimento deve ser seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica n.º 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmos critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não

cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”;

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II. (grifou-se)

Dessa forma, entendo que as conclusões consignadas na Nota SEI n.º 63/2018 e no Parecer Normativo n.º 5/2018 são precisas e harmônicas com o que foi decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, delineando, de forma correta, os contornos dos conceitos de essencialidade e relevância consubstanciados na decisão judicial.

Dito isso, a discussão dos autos refere-se sobre a possibilidade de apropriação de créditos da contribuição ao PIS e à COFINS, na hipótese de fretes sobre transferências entre matriz e filiais ou entre filiais, tanto de produtos acabados quanto de matérias primas, mantidos pela decisão de primeira instância.

Na esteira da contenda ante descrita a recorrente argumenta de forma genérica 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. Por seu turno, defende que o transporte de produtos acabados entre seus estabelecimentos do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda.

Sem razão a recorrente nesse ponto. Vejamos.

Em resumo, pela sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS², os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos

² 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 n.º 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. (grifou-se)

inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

Em suma, no que se refere aos créditos sobre fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da firma, não dá direito a tomada de crédito, por ser posterior ao processo produtivo e nem caracterizar frete na venda, apresentando natureza de despesa com logística (despesa operacional), para a qual não há previsão de tomada de crédito.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, definiu, em seu item 5 – “Gastos posteriores à finalização do processo de produção”, que esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55, 56 e 59, a seguir reproduzidos:

O Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, assim definiu:

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 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.

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço**. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação. (grifou-se)

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem entendimento dominante no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre produtos acabados.

Neste sentido, as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. **DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS A TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECEMENTOS 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)

ii) **Embargos de Divergência em Resp nº 1.710.700-RJ. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data da Publicação: 28/10/2019.**

O caso dos autos trata de despesa de frete em relação ao **deslocamento entre estabelecimentos de uma mesma empresa - ou seja, não há uma operação de venda ou revenda.**

Por sua vez, **o acórdão apontado como paradigma tem por pressuposto uma operação de venda, realizada entre duas empresas distintas.** Do voto condutor proferido no RESP 1.215.773 (fls. 211/216 daqueles autos) transcrevo (com grifos) os seguintes trechos:

(...)

Assim, o paradigma não trata da despesa de frete referente ao deslocamento entre estabelecimento de uma mesma empresa, mas sim da aquisição efetiva de veículos novos para posterior revenda.

Nesse sentido, o voto vencedor proferido no RESP 1.215.773 cuidou de distinguir os dois contextos, nos seguintes termos (grifado):

*Para afastar qualquer dúvida, devo ressaltar, por outro lado, que o acórdão proferido nos autos do RESP 1.147.902/RS, da Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010, não tem pertinência com o caso em debate, não dizendo respeito a transporte de bens para revenda. **O referido precedente envolve simples "transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial"**. Eis a ementa do julgado:*

(...)

Como se vê, o próprio voto condutor do acórdão apontado como paradigma cuidou de apartar os contextos fáticos. Inclusive, o precedente RESP 1.147.902/RS (Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010) permanece sendo colacionado nos julgados mais recentes sobre o tema, como é o caso do AgInt no AREsp 1237892/SP (Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019), abaixo transcrito.

Por outro lado, como se depreende de precedente da Primeira Turma, de dezembro de 2015, há sintonia de entendimentos entre ambos órgãos colegiados fracionários da Primeira Seção do STJ (grifado):

(...)

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 REsp 1386141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2015)

O precedente acima continua sendo referido nos julgados mais recentes sobre o tema: (...)

III. Na forma da jurisprudência dominante e atual do STJ, "as despesas de frete (nas operações de transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa) não configuram operação de venda, razão pela qual não geram direito ao creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade" (STJ, REsp 1.710.700/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/11/2018). (...)

IV. A controvérsia decidida pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, é distinta da questão objeto dos presentes autos, consoante admitido pela própria agravante, por petição protocolada perante o Tribunal de origem, e reconhecido também por esta Corte, nos EDcl no AgRg no REsp 1.448.644/RS (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/04/2017).

V. Não se aplica ao caso, por ausência de similitude fática, a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.215.773/RS (Rel. p/ acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 18/09/2012), pois, além de esse precedente não ter abordado a questão objeto dos presentes autos, o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 permite o creditamento das despesas de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor", diferentemente do caso concreto, em que não se verifica operação de venda.

(AgInt no AREsp 1237892/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019)

Igualmente, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE. O conceito de insumo, para fins de tomada de créditos das contribuições sociais, está inarredavelmente vinculado ao processo produtivo executado pelo contribuinte. Os fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma, por se tratar de serviço tomado depois de encerrado o processo produtivo, não se subsumem no conceito de insumo, e, portanto, os gastos respectivos não ensejam creditamento.

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 do STJ.** (Acórdão nº 9303-011.959 – CSRF / 3ª Turma, Processo nº 10640.901514/2012-44, Rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 16 de setembro de 2021). (grifou-se)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

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 n.º 10.637, de 2002 e Lei n.º 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 n.º 3401-007.724 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo n.º 10665.723006/2011-50, Rel. Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Sessão de 28 de julho de 2020).

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

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit n.º 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições não-cumulativas, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito de insumos os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

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. Não há, no caso das transferências internas, mudança de titularidade dos produtos transportados, não havendo que se falar em operação de venda e, conseqüentemente, em “frete na operação de venda”. (Acórdão n.º 3302-010.922 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo n.º 11020.001536/2009-77, Rel. Conselheiro Vinicius Guimarães, Sessão de 25 de maio de 2021).

Posto isto, temos que o frete em questão não se insere na categoria de insumo, porque está fora do processo produtivo e não é frete de venda, por ser anterior a ela. Tem natureza de atividade de logística, sem previsão de crédito. Assim, entendo que a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

Ainda, remanesce a controvérsia em torno dos gastos decorrentes da contratação de fretes de matérias-primas entre estabelecimentos da mesma empresa.

Nesse ponto, visando demonstrar seu direito, a recorrente tese as seguintes considerações:

Como se vê das **planilhas anexadas com a impugnação, 99,5%** da base de cálculo para apropriação dos créditos autuados referem-se a custos com fretes de matéria prima.

Embora o despacho decisório nada refira sobre a distinção entre transporte de matéria prima e de produtos acabados, impõe-se observar que a matéria prima é, de per se, insumo. E o mesmo vale sobre o transporte respectivo, não só porque ele é acessório (que segue a sorte do principal), mas também porque ele integra o processo industrial e constitui despesa indispensável à manutenção da empresa, como já se viu.

Ao conceituar insumo, a própria Receita Federal do Brasil explicita incluir-se nesse conceito "os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto".

Embora se trate de conceito excessivamente restrito e que abaixo será analisado por ocasião dos transportes de mercadoria acabada, impõe-se reconhecer que o frete da matéria prima se encaixa perfeitamente no conceito acima: serviço prestado por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto.

Claramente pode-se perceber que a remessa de matéria prima, por exemplo da unidade de Porto Alegre-RS para a unidade de Olinda-PE, gera despesa que se agrega ao custo da produção, porque o produto transportado está em fase de industrialização.

Da análise do inciso II, do artigo 3º da Lei n.º 10.833, constatamos que o frete para transporte de insumos (produtos semi elaborados) é um serviço com a mesma natureza destes insumos, visando à elaboração do produto final para venda. Considerando as afirmações da contribuinte anteriormente transcritas acima e que essas informações não foram infirmadas em nenhum momento, evidentemente as despesas com fretes que foram glosadas pela autoridade fiscal deveriam ser admitidas para formação dos créditos pleiteados.

Esse entendimento foi igualmente consagrado nesta 3ª Turma, em 15/08/2018, Acórdão n.º 9303-007.285, da relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, com a seguinte ementa no tocante a essa matéria:

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

A recorrente juntou aos autos planilha demonstrativa de quais insumos foram adquiridos às fls.88/95.

Posting date	Date of Document	NF number	Code Vendor	Plant	Material	Descrição do Material	CFOP Document	Invoice/Material Document	Accounting Document	Purchase Order	Basis for calculation (PIS and COFINS)	PIS	COFINS
01/04/2004	01/04/2004	690	155491	POA1	P7292G	00 00 60 KCL	1352AA	410089714	4050017301	4500472389	32 913,00	543,06	2 501,39
08/04/2004	07/04/2004	693	155491	POA1	P7289G	0,7 18 00	1352AA	410075146	4050018433	4500473975	35 351,00	583,29	2 886,66
08/04/2004	07/04/2004	694	155491	POA1	P7104W	Fosfato Dapou 32P2O5TOT 9,6P2O5CIT 36Ca	1352AA	410075146	4050018433	4500473975	10 871,00	181,02	833,80
19/04/2004	07/04/2004	696	155491	POA1	P7292G	00 00 60 KCL	1352AA	410075147	4050018435	4500473975	3 857,00	60,34	277,83
19/04/2004	07/04/2004	698	155491	POA1	PA383G	46 00 00 UREIA	1352AA	410081258	4050019738	4500474483	27 326,50	450,89	2 076,81
19/04/2004	07/04/2004	698	155491	POA1	P7302G	02 20 30	1352AA	410081270	4050019739	4500474483	11 438,00	186,74	869,36
19/04/2004	07/04/2004	698	155491	POA1	P7286G	1,5 15 10 16Ca 10S	1352AA	410081270	4050019739	4500474483	8 897,00	146,80	676,17
19/04/2004	07/04/2004	698	155491	POA1	P7289G	0,7 18 00	1352AA	410081270	4050019739	4500474483	24 149,00	396,46	1 835,32
19/04/2004	14/04/2004	806	155491	POA1	P7287G	00 45 00 40H2O 10Ca TSP	1352AA	410081276	4050019752	4500476231	6 890,50	115,34	531,28
19/04/2004	14/04/2004	806	155491	POA1	P7302G	02 20 30	1352AA	410081276	4050019752	4500476231	14 616,50	241,17	1 110,85
19/04/2004	14/04/2004	806	155491	POA1	P7286G	1,5 15 10 16Ca 10S	1352AA	410081276	4050019752	4500476231	19 981,00	330,69	1 082,56
19/04/2004	14/04/2004	806	155491	POA1	P7289G	0,7 18 00	1352AA	410081276	4050019752	4500476231	7 10,67	11,73	54,01
19/04/2004	14/04/2004	806	155491	POA1	P7104W	Fosfato Dapou 32P2O5TOT 9,6P2O5CIT 36Ca	1352AA	410081276	4050019752	4500476231	7 10,67	11,73	54,01
19/04/2004	14/04/2004	806	155491	POA1	P7292G	00 00 60 KCL	1352AA	410081276	4050019752	4500476231	7 10,66	11,73	54,01
19/04/2004	14/04/2004	807	155491	POA1	P7287G	00 45 00 40H2O 10Ca TSP	1352AA	410081277	4050019755	4500476438	6 806,20	109,05	502,30
19/04/2004	14/04/2004	807	155491	POA1	PA383G	46 00 00 UREIA	1352AA	410081277	4050019755	4500476438	7 626,00	125,83	579,58
19/04/2004	14/04/2004	807	155491	POA1	P7809P	45 00 00 UREIA	1352AA	410081277	4050019755	4500476438	7 498,90	123,73	569,92
19/04/2004	14/04/2004	807	155491	POA1	P7302G	02 20 30	1352AA	410081277	4050019755	4500476438	6 736,30	111,15	511,96
19/04/2004	18/04/2004	911	155491	POA1	P7289G	0,7 18 00	1352AA	410081278	4050019780	4500477040	28 891,00	440,40	2 028,52
19/04/2004	14/04/2004	914	155491	POA1	P7292G	00 00 60 KCL	1352AA	410081278	4050019781	4500477040	36 859,00	608,17	2 801,28
26/04/2004	20/04/2004	916	155491	POA1	P7289G	0,7 18 00	1352AA	410087437	4050021125	4500477559	31 775,00	524,29	2 414,80
26/04/2004	20/04/2004	916	155491	POA1	P7809P	45 00 00 UREIA	1352AA	410087437	4050021125	4500477559	9 532,50	157,29	724,47
27/04/2004	22/04/2004	918	155491	POA1	P7286G	1,5 15 10 16Ca 10S	1352AA	410088288	4050021302	4500478056	14 997,80	247,46	1 138,83
27/04/2004	22/04/2004	918	155491	POA1	P7302G	02 20 30	1352AA	410088288	4050021302	4500478056	15 696,85	259,00	1 182,96
27/04/2004	22/04/2004	921	155491	POA1	P7292G	00 00 60 KCL	1352AA	410088301	4050021303	4500478119	48 298,00	786,92	3 870,65
27/04/2004	22/04/2004	925	155491	POA1	P7289G	0,7 18 00	1352AA	410088302	4050021304	4500478368	28 233,00	482,34	2 221,71
27/04/2004	26/04/2004	936	155491	POA1	PA383G	46 00 00 UREIA	1352AA	410088677	4050021421	4500479328	22 878,00	377,49	1 738,73
27/04/2004	26/04/2004	936	155491	POA1	P7104W	Fosfato Dapou 32P2O5TOT 9,6P2O5CIT 36Ca	1352AA	410088677	4050021421	4500479328	13 345,50	220,20	1 014,26
27/04/2004	26/04/2004	936	155491	POA1	P7289G	0,7 18 00	1352AA	410088677	4050021421	4500479328	12 074,50	199,23	917,66
28/04/2004	28/04/2004	938	155491	POA1	PA383G	46 00 00 UREIA	1352AA	410088668	4050021714	4500480369	22 878,00	377,49	1 738,73
28/04/2004	28/04/2004	938	155491	POA1	P7287G	00 45 00 40H2O 10Ca TSP	1352AA	410088668	4050021714	4500480369	12 201,60	201,33	927,32
28/04/2004	28/04/2004	938	155491	POA1	P7198G	13 08 00 9,7Ca 16S (BASICO)	1352AA	410088668	4050021714	4500480369	12 864,20	213,91	985,28
28/04/2004	28/04/2004	940	155491	POA1	P7289G	0,7 18 00	1352AA	410088669	4050021715	4500480701	27 862,00	461,37	2 125,11
05/04/2004	01/04/2004	1005379/U	154997	CWB1	P7292G	00 00 60 KCL	1352AA	4100715001	4050017301	4500472389	281,48	7,84	36,86

Nesse aspecto, deve ser dado provimento ao recurso, revertendo-se a glosa dos dispêndios com frete de matéria-prima entre estabelecimentos, com base no inciso II do seu art. 3º, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, que autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados á venda.

III – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para no mérito dar parcial provimento para reverter a glosa relativa ao frete na transferência de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green