



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13005.720608/2010-36</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3001-002.636 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COOPERATIVA DOS SUINOCULTORES DE ENCANTADO LTDA. (COOPERATIVA DALIA ALIMENTOS LTDA.)
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo. Conforme jurisprudência dominante do STJ, não podem ser considerados como fretes do inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatos e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa, Daniel Moreno Castillo e Larissa Cassia Favaro Boldrin, que lhe davam provimento parcial. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Francisca Elizabeth Barreto.

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Wilson Antonio de Souza Correa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Francisca Elizabeth Barreto** – Redatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Celso Jose Ferreira de Oliveira (suplente convocado(a)), Wilson Antonio de Souza Correa, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Daniel Moreno Castillo, Francisca Elizabeth Barreto (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem relatado, adota-se o Relatório realizado pela unidade de origem, até seu julgamento, onde nos informa que:

### Relatório

Trata o processo de contestação contra o Despacho Decisório DRF/SCS nº 63, de 6 de março de 2012, que reconheceu parcialmente o ressarcimento pleiteado pela empresa em epígrafe.

A interessada tem atividade principal no ramo de frigorífico (abate de suínos) e apresentou Pedido de Ressarcimento de créditos de COFINS Não-Cumulativa – Mercado Interno, de que trata o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por meio da transmissão do Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 23902.11802.011010.1.1.11-9907, onde pleiteia o ressarcimento de créditos que diz terem sido obtidos no 4º TRIMESTRE DE 2009, no valor de R\$ 1.358.699,96 (fls. 03/11).

Não há informações acerca de declaração de compensação efetuada com referência no crédito.

### Dos Procedimentos Fiscais

O PARECER DRF/SCS/SAFIS N° 14, de 5 de março de 2012, fls. 82/83, informa que os trabalhos fiscais executados estão discriminados no Auto de Infração sob controle do processo nº 13005.720453/2012-08. O valor do crédito apurado foi de R\$ 1.342.672,23 (um milhão, trezentos e quarenta e dois mil, seiscentos e setenta e dois reais e vinte e três centavos). Adiante, o DESPACHO DECISÓRIO DRF/SCS N° 63, de 6 de março de 2012, fl. 84, reconhece parcialmente o direito creditório do contribuinte, com base no indigitado parecer.

O Relatório de Ação Fiscal anexo ao Auto de Infração sob controle do processo nº 13005.720453/2012-08 descreve o procedimento realizado e as conclusões obtidas, o que envolve também outros trimestres objeto da verificação, tanto de PIS/Pasep quanto de Cofins.

No procedimento realizado, constataram-se irregularidades na apuração dos créditos, tendo sido efetuadas as seguintes glosas:

1. GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE FRETES MARÍTIMOS E CAPATAZIA NA EXPORTAÇÃO: a autoridade fiscal relata que a maior parte dos créditos é extemporânea, mas mesmo que não o fossem, seriam glosados, já que no mérito não se coadunam com a legislação. Nem os fretes nem as despesas de capatazia podem ser

considerados insumos dos produtos exportados, uma vez que não são serviços utilizados na produção ou fabricação dos produtos, requisito estabelecido nos incs. II dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS), e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (Cofins), para o cálculo de créditos. De fato, quando utilizado o frete para a exportação, o produto já se encontra definitivamente pronto e acabado, não havendo que se falar em produção ou fabricação, e, assim, deve ser reputado despesa de venda. O mesmo se aplica à capatazia, considerada, conforme § 3º do art. 57 da Lei nº 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, “a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações de uso público, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário”. As glosas foram subdivididas em três categorias, a saber:

- a) GLOSAS DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS: mês Dacon 06/2010;
  - b) GLOSAS DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÕES DE FRETES MARÍTIMOS NA EXPORTAÇÃO: meses Dacon 07 a 12/2010;
  - c) GLOSAS DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS DE CAPATAZIA NA EXPORTAÇÃO: meses Dacon 07 a 12/2010.
2. GLOSA SOBRE FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS: intimado, o contribuinte informou que, dentre os documentos fiscais constantes dos arquivos digitais apresentados, há aquisições de fretes de transferência de produtos acabados que geraram créditos, fato que justificou afirmando se tratar de custos ou despesas necessárias à atividade, conforme as normas do IRPJ. Entretanto, inexistente previsão legal para apuração de créditos, na determinação dos valores devidos de PIS/Pasep e Cofins na sistemática não-cumulativa, calculados sobre despesas com fretes, incorridas nas transferências de produtos, em elaboração ou acabados, realizadas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, uma vez que as despesas com este tipo de frete não se enquadram nas hipóteses de creditamento previstas nos incs. II dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, no caso de frete na aquisição de insumos para a produção, nem na hipótese de creditamento prevista no inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins), combinado com inc. II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003 (PIS), no caso de frete na operação de venda, quando o ônus é suportado pelo vendedor. Ainda, em atendimento ao item 2 do Termo de Intimação nº 1, o contribuinte acrescentou que não há como identificar os referidos fretes nos arquivos digitais por ele transmitidos. Todavia, anexou à resposta um arquivo com a relação das respectivas notas fiscais, o que serviu de base para as glosas. Meses emissão: 10/2009 a 12/2010.

Em razão das glosas demonstradas no Relatório houve indeferimento de parte dos créditos de PIS/Pasep e Cofins solicitados. Conseqüentemente, obedecendo ao disposto no § 15 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, constituiu-se multa isolada, por meio do Auto de Infração que faz parte do processo administrativo 13005.720453/2012-08, cuja exigibilidade se encontra suspensa por força de sentença no Mandado de Segurança n. 5001691-36.2011.404.7111/RS impetrado

pela contribuinte, servindo o lançamento apenas para prevenção da decadência da constituição do crédito da Fazenda Pública.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 14/03/2012, através de correspondência encaminhada, cujo comprovante de recebimento e encontra acostado à fl. 88.

#### **Da Manifestação de Inconformidade**

Inconformada com a decisão proferida, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade em 12/04/2012 (fls. 95/102).

#### **Do conceito de insumo**

De início, apresenta o seu entendimento sobre o conceito de insumo, aplicável no regime não-cumulativo de PIS/Pasep e Cofins, afirmando que a definição aproveita a todos os tópicos da defesa.

Aduz que a não cumulatividade do PIS/Pasep e Cofins está prevista nas leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que reconhecem o direito de crédito sobre os bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes. Destaca que a RFB tem adotado a definição de insumo aplicada ao IPI, no entanto, o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e o Poder Judiciário, por exemplo, TRF da 4ª Região e STJ, afastaram a aplicação desse conceito restrito e que não se coaduna o regime não cumulativo das referidas contribuições.

O IPI é um tributo que incide sobre a produção e sua base de cálculo é o valor da mercadoria industrializada. O termo "insumo", neste caso, está relacionado tão somente com os elementos que entram na composição do valor da mercadoria, tais como a matéria-prima e a embalagem. Já, o PIS/Pasep e a COFINS, são tributos que têm como base de cálculo, a receita, que é composta por todos os ingressos que integram o patrimônio da pessoa jurídica. Assim:

O conceito de "insumo" se relaciona com a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, as quais, para ser obtidas, exigem que o contribuinte incorra em despesas e custos. Fica evidente, que nesta hipótese, o significado de "insumo" é muito mais abrangente que o do IPI, devendo integrar todas as despesas e custos necessários utilizados na produção de bens e serviços que acabarão gerando receita, relacionados nos arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999), e que definem, respectivamente, custos e despesas operacionais.

Destaca que o próprio CARF, que também partilhava do entendimento fazendário, no Processo nº 11020.001952/2006-22, deu maior elasticidade ao conceito de insumo no caso de PIS/Pasep e Cofins, que passou a ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa. Outro fator que fundamenta a inadequação em se aplicar o conceito de insumo destinado ao IPI, ainda segundo o CARF, diz respeito à ausência de menção expressa neste sentido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Argumenta que a guinada da jurisprudência do CARF repercutiu para também alterar o posicionamento do Poder Judiciário sobre o assunto, já tendo sido acolhida a pretensão de contribuinte visando a alargar o conceito de insumo e tendo sido reconhecida a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04. Segundo o precedente, a empresa pretendia ver garantido o direito de apropriar como insumo crédito das duas contribuições decorrente do serviço de logística de armazenagem, expedição de produtos e controle de estoques que, a despeito de não ser aplicado no processo de industrialização, guardava estreita relação com a sua atividade produtiva.

Aponta que, na mesma corrente, o próprio STJ recentemente veio a reconhecer que não se aplica ao regime não-cumulativo de PIS/Pasep e Cofins, o conceito de insumo que se aplica ao de IPI, valendo, portanto, o conceito de insumo que se aplica no IRPJ.

#### **Das glosas de créditos sobre fretes marítimos e capatazia na exportação**

Relata que a autoridade fiscal entendeu que "tanto o frete para exportação, quanto o serviço de capatazia, ligado à exportação, referem-se a transporte de produto acabado e, portanto, não são insumos usados na produção ou fabricação e não geram crédito ao contribuinte". Todavia, discorda do entendimento, haja vista a mudança de entendimento quanto ao conceito de insumos, decorrente de posicionamento, já aplicado administrativamente, pelo que abandonou a conceituação de insumo da legislação do IPI, e abrigou a da legislação do IR, consoante exposto na inicial.

Em relação à glosa dos créditos decorrente de gastos com fretes marítimos de exportação, cujos pagamentos foram feitos para pessoas jurídicas domiciliadas no país, que se dedicam ao agenciamento de fretes internacionais, alega que todos os pagamentos foram feitos à pessoa jurídica domiciliada no país, a título de serviços, atendendo aos requisitos legais. A despesa e a receita se realizaram entre pessoas jurídicas domiciliadas no país e o objeto tem a inegável natureza de serviço, gerando o crédito, indevidamente glosado pela fiscalização que presumiu o transporte por armador estrangeiro.

No tocante à exclusão do conceito de insumo relativamente ao serviço de capatazia, defende que o serviço é estritamente atrelado ao frete e à armazenagem e também é essencial à exportação, haja vista que notoriamente não se realiza a exportação sem tais serviços portuários.

Também, discorda das glosas de créditos decorrentes de fretes marítimos e de capatazia feitos extemporaneamente, haja vista que limita o direito líquido e certo de recuperação de créditos não aproveitados na época própria, limitação esta que importa em locupletamento do fisco, sobre o contribuinte.

#### **Da glosa sobre fretes na transferência de produtos acabados**

Defende que é cabível o aproveitamento dos créditos relacionadas aos fretes de produtos acabados, posto que a transferência de produtos da matriz, para suas

filiais de distribuição, é operação essencial no processo produtivo, na operação de venda.

Equipara-se ao frete na operação de venda, com ônus suportado pela vendedora. Ora, em se tratando de filial de distribuição, na qual o produto é vendido e entregue, evidentemente que o transporte da transferência de produto para venda e entrega faz parte da operação de venda.

#### **Da aplicação da multa isolada**

Pugna pela não aplicação da multa isolada restringindo sua argumentação à fundamentação da sentença prolatada nos autos do Mandado de Segurança nº 5001691- 36.2011.404.7111/RS, do qual é proponente.

#### **Do Pedido**

Requer a procedência da manifestação de inconformidade, de modo a reformar o Despacho Decisório atacado, afastando as glosas efetuadas e deferindo o ressarcimento da totalidade do crédito pleiteado, ou, sendo o caso, o afastamento da multa aplicada.

É o relatório.

Em sessão realizada em 21 de junho de 2017 a 7ª Turma da DRJ/POA entendeu por improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório perseguido.

Por meio do TERMO DE ABERTURA DE DOCUMENTO a Recorrente acessou o teor do referido acórdão no dia 04/07/2017, pela abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), através da opção Consulta Comunicados/Intimações ou Consulta Processos.

Em 31/07/2017 aviou o presente remédio recursivo, com suas razões.

Ao ingressar no CARF, por meio de sorteio eletrônico a mim foi distribuído.

Eis, em síntese apertada o relato dos fatos.

### **VOTO VENCIDO**

Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa, Relator.

#### **1. Da competência para julgamento do feito**

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

#### **2. Do conhecimento**

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Posto isso, passo à análise das razões recursais.

### 3. DO DIREITO

#### 3.1. Da Glosa do Frete Entre Estabelecimento.

A presente peça recursiva tem como objeto anatematizar a glosa aplicada sobre fretes na transferência entre estabelecimentos internos de produtos acabados, haja vista que elas foram a razão do indeferimento de parte dos créditos perseguidos, bem como a aplicação de multa isolada, cuja qual se encontra com a exigibilidade suspensa por força de decisão judicial.

Para a Recorrente o artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.883/203 sustentam a sua tese.

Mas, a DRJ entende que os dispositivos legais supramencionados foram regulamentadas pela Instrução Normativa (IN) SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, alterada posteriormente pelas IN SRF no 358, de 9 de setembro de 2003, 464, de 21 de outubro de 2004, e 1.285, de 13 de agosto de 2012, Instrução Normativa (IN) SRF no 404, de 12 de março de 2004, onde essas legislações infra legais adotaram um conceito físico para o insumo corpóreo, qual a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Feita essas considerações e, partindo da premissa maior que a decisão recorrida substanciou seu julgado em IN's, cujas quais, segundo a defesa, não são competentes para regulamentar a sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, eis que não há delegação de poder de tributar no sentido técnico da palavra, mereceria uma reflexão percuciente.

Embora a peça recursiva cite dispositivo constitucional (o § 12º do artigo 195 da CEF) que limitou a competência para regulamentar a sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS é a do legislador ordinário, não podendo, portanto, ser instituído por legislação infralegal, não há de ser analisada, porque o ponto nodal da testilha não é esse, onde entendo razão maior para a resolução.

Veja, as glosas aplicadas no 4º trimestre de 2009 se referem a créditos sobre fretes na transferência de produtos acabados. Ou seja, a questão central da testilha se resume ao direito de crédito de PIS e da COFINS, referentes a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos (matriz/filial).

Ora, a possibilidade ou não de se constituir crédito de PIS e COFINS sobre fretes vinculados às operações de transferências de produtos acabados entre filiais, entendo que assiste razão ao contribuinte, pois tenho a convicção de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos, bem como e remessa para depósito fechado e armazém geral, geram o direito à constituição de crédito das contribuições, considerando sua essencialidade à atividade do contribuinte.

E, o que é essencialidade à atividade do contribuinte, senão o que determina inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/03 e o inciso IX do art. 3º da Lei 10.637/02?

Veja, a inteligência dos dispositivos supramencionados considera para que o crédito seja constituído os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, onde os fretes na venda estão inseridos.

Ora, o espírito da lei é exatamente esse, sintonizando a vontade 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 contribuições.

Na Corte há diversos julgados no mesmo sentido e, despidendo não é citar alguns deles: acórdãos nºs 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.

Portanto, entendo que a questão em tela trata de frete de venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

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

Teve-se de considerar que a venda em si, para ser efetuada envolve vários eventos e, eis a razão de a norma citar “operação” de venda, e não frete de venda, já que seria restritiva e não inclusiva de vários procedimentos.

Nessa seara, não se pode olvidar da necessária inclusão dos serviços intermediários necessários (operacionais) para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão.

Assiste razão a Recorrente, devendo ser excluído da glosa os crédito que não tenham sido atingidos pela extemporaneidade.

### **CONCLUSÃO**

Diante do exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento parcial para excluir da glosa aqueles créditos que não sejam extemporâneos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

**Wilson Antonio de Souza Correa**

## VOTO VENCEDOR

Conselheira Francisca Elizabeth Barreto, Redatora.

A despeito do voto do Relator, apresento os fundamentos adotados para a negativa do direito ao crédito de fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Nega-se o crédito de frete de produtos acabados pelo seu não enquadramento no inciso II do art. 3º das leis de regência, já que não se subsume ao conceito de insumo, tampouco no inciso IX do mesmo art. 3º, pois não compõe a operação de venda.

Assim, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR, do STJ, não cabe o creditamento como insumo, posto que o ciclo de produção já se encerrou.

E o STJ não reconhece o direito ao crédito 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, a exemplo do acórdão AgInt no REsp nº 1.978.258/RJ, relatora ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23 de maio de 2022 e publicado no DJe de 25 de maio de 2022:

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.

Assim, em relação ao frete de produtos acabados, os motivos da negativa do direito ao crédito são assim resumidos:

- (i) Esses dispêndios não integram o conceito de insumo empregado na produção de bens destinados à venda (são realizadas após o término do processo produtivo), afastando-se o fundamento no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.
- (ii) Não passam pelo teste da subtração proposto no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, ou seja, não são dispêndios cuja subtração impossibilite a prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. A retirada do “frete de produtos

acabados” não impossibilita a produção do bem pela empresa, logo não se aplica o inciso II.

- (iii) Não se referem à operação de venda de mercadorias, porque o produto não foi vendido, afastando-se o fundamento no inciso IX, do art. 3º e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003.
- (iv) Não há previsão legal para a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com frete de transferência de produtos acabados.
- (v) Há jurisprudência pacífica do STJ que não reconhece o direito ao crédito de frete de produto acabado.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Francisca Elizabeth Barreto**

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil